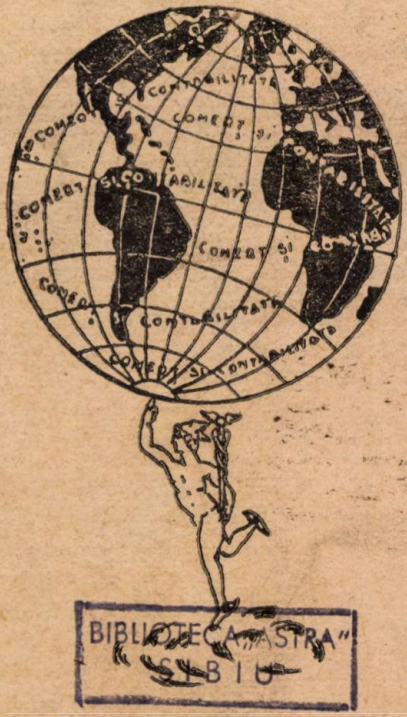
PUBLICAȚIE LUNARĂ
Înscrisă în Reg. publ. period. depe lângă Trib. Ilfov S. I. Com. sub No. 353/938

ANUL XXXIV. — No. 1-2-3 IANUARIE-FEBR.-MARTIE 1945

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

PROPRIETATEA CORPULUI ABSOLVENȚILOR ȘCOLILOR SUPERIOARE DE COMERȚ.



BIBLIOTECA „ASTRA"
SIBIU

REDACȚIA ȘI ADMINISTRAȚIA
BUCUREȘTI.—STR. TEILOR 12
TELEFON 3-62-09

39250

FUNDATORII REVISTEI IN 1908

† **N. Buțculescu**, Decan de Onoare al Corp. Contabililor.
† **Boltuș Lucian**, Dr. în științe de stat.
† **Eftimiu M. G.**, Bancher.
† **Gheorghiu I.**, Contabil expert.
† **Herbst Otto**, fost Dir. Oficiul de vânzare al fabr. de hârtie din țară.
Hodoș Ulpiu, fost comisarul guvern. la Banca Națională a României.
Iacobescu Sp., Prof. universitar.
Negrescu C. I., Director Soc. Locuințe Eftine.
Plopeanu G., Administrator-delegat al Societ. „Lomaș".
Spirescu G. Al., fost dir. de bancă.
Sersea Th., Șeful Serv. Invent. C.F.R.
† **Rasidescu St. I.**, fost președ. al Corp. Absol. Șc. Super. de Comerț.
Rosen Isac, fost cont. exp., fost prof. la școala com. „Cultura", decedat.
† **Stănculescu I. V.**, fost contabil șef la Banca Agricolă.

COMITETUL CORPULUI

VICE-PREȘEDINȚI :

V. M. Ioachim, Profesor.
Membru în Comitetul de redacție.
Aureliu Marinescu, Director C. A. M. Fost Președinte Corp. Contab. Secția Ilfov.

SECRETAR GENERAL :

Theodor Nitzu, Inspector general Creditul Industrial.
Membru în Comitetul de redacție.

CONSILIERI :

D. Bobină, Consilier technic Institutul Național al Cooperației.
Membru în Comitetul de redacție.
Jean Petrescu, Profesor.
Gh. Em. Riureanu, Subdirector, Banca Românească.
N. G. Constantinescu, Expert contabil.
P. Drăgănescu-Brateș, Membru în Comitetul de redacție.
Andrei Gheorghiu, Director Soc. Gaz-Metan.
Casier al Corpului și membru în Comitetul de redacție.
Th. Sersea, Expert Contabil.
I. C. Negrescu, Director Soc. Com. Locuințe Eftine.
Ștefan Popescu, fost Director financiar la Soc. de Gaz și Electricitate.
Al. Vasilescu, Profesor.

COMITETUL DE CENSORI :

G. G. Haraga, casier Creditul Industrial.
I. Mazăre, Expert contabil.
G. I. Minea, Insp. general Cooperație

Directorul Revistei: **P. Drăgănescu-Brateș**

MEMBRII DE ONOARE

Coandă Gr., Clinceanu I. D., Cristescu Dem., Hodoș Ulpiu, Hurmuzache C., Profesor univ. Iacobescu Spiridon, Neamțu C., Ștefănescu N. Alex.

ABONAMENTUL ANUAL **5000** LEI PENTRU INSTITUȚIUNI

ABONAMENTUL ANUAL PENTRU MEMBRII CORPULUI CONTABILILOR ȘI BĂNCI POPULARE LEI 1200

Abonații sunt cu insistență rugați să ne comunice DIN TIMP schimbarea adresei pentru ca să înlăturăm pierderea și reținerea revistei la vechea adresă, precum și înapoierea cu mențiunile: „MUTAT FĂRĂ A-ȘI LĂSA ADRESA" sau „NECUNOSCUT LA ADRESĂ".

EXEMPLARUL 200 LEI

Anul XXXIV. — 1-2-3 Ianuarie-Febr.-Martie 1945

REVISTA GENERALA DE COMERT ŞI CONTABILITATE

CUPRINSUL:

Comitetul: 1945 — 1
Dr. Drăgănescu Brateş: Circuite contabile — — — — — — — — 3
Dr. V. M. Ioachim: Calcularea şi recalcularea preţurilor la produse fabricate — — — — — — — — — — — — — — — — 6
Dr. Ing Marius Al. Luca: Funcţionarea conturilor de evidenţă în ciclu mixt — — — — — — — — — — — — — — — — — — 11
Lucia Sp. Iacobescu: Cooperativele Şcolilor Rurale — — — — 23
Const. Ţurişan: Reglementarea înregistrării operaţiunilor în Contabilitate în partidă dublă — — — — — — — — — — 29
Colegiale — 32
Recenzii — 33

1945

După un an plin de suferinţe, atât pentru noi, cât şi pentru colegii noştri, după un an de mari sacrificii din partea membrilor Comitetului — la care s'a mai adăugat şi un mănunchi de colegi cu suflet — păşim cu curaj şi noui speranţe în al 34-lea an de existenţă.

Plecăm la drum mai puţin cu unul: iniţiatorul, creatorul, îndrumătorul, sfetnicul, părintele, profesorul şi preşedintele nostru drag, Nicolae Butculescu.

Sufletul lui însă va fi cu noi; nu-l vom uita nici odată.

Vom ara adânc şi vom semăna ogorul cu sămânţa sănătoasă, aleasă de marele dispărut, călăuziţi de principiile şi sfaturile lui: curaţi la suflet, cinstiţi, cu multă bunătate şi putere de muncă.

Ca o revistă de specialitate să apară fără întrerupere timp de 33 de ani, este un record în ţara noastră, record care formează singurul nostru Capital.

Ne-a mers la inimă cele câteva cuvinte simţite adresate nouă în ultimul număr al confratelui nostru, Buletinul Contabililor; ne-a mişcat adânc ultimele rânduri scrise despre Nicolae Butculescu cari se închee cu propunerea pentru reaşezarea la locul de onoare a plăcii de bronz prin care se omagiază munca permanentă timp de 50 de ani a regretatului fost

Decan de onoare al Corpului Contabililor. Sperăm că dreptatea se va face.

Pentru ca să putem folosi aerul curat ce intră azi pe ferestrele larg deschise — cum am spus acum câțiva ani — pentru ca să ajungem să nu vedem oameni umblând în zdrențe și cu picioarele goale, se cuvine ca fiecare Contabil acolo unde se găsește — în special cei din fabrici — să acționeze la maximum pe tărâm social.

Cooperative, cantine, case de credit și ajutoare, bănci populare, economate, case de asistență medicală, case de ajutor reciproc; creșterea, educația și îndrumarea copiilor muncitorilor — prin creșe, grădinițe, școli, atenee populare, biblioteci, cămine pentru repaos în timpul verii, locuințe pentru funcționari și lucrători, etc., etc., iată un întreg program de activitate care așteaptă pe contabili la lucru. Vom urmări pe colegii noștri cari se vor distinge în atari mari acțiuni de democratizare a vieții economice și sociale.

Vom căuta deasemenea ca singurul și cel mai vechi organ de specialitate să-și mențină reputația de răspânditor al culturii contabile până în cele mai depărtate unghiuri ale țării.

Coloanele noastre sunt puse la dispoziția colegilor cari cu experiența lor pot aduce prin cunoștințele câștigate un real folos profesiunii contabile.

Dar, este un dar, fără de care nu putem merge înainte, se cuvine ca acest organ să fie susținut de fiecare unde se găsește plătind abonamentul lui personal, recomandând totodată această susținere și instituțiunilor unde activează. — *Astăzi avem absolută nevoe de a fi susținuți.*

Cine are urechi de auzit să audă — nu este ertat ca revista noastră să-și închee anul printr'un deficit, — deficit care nu ar fi apărut dacă toate abonamentele ar fi fost achitate.

COMITETUL

Pentru susținerea revistei rugăm pe abonații noștri să recomande tuturor colegilor, contabili și comercianți, să se aboneze la revistă și să plătească abonamentul.

Circuite contabile

Contabilitatea are de obiect patrimoniul și nu întreprinderea. Intreprinderea este un accident — uneori nefast, periculos, — într'un patrimoniu sau în existența unui patrimoniu. Ea — întreprinderea poate să cuprindă uneori întreg patrimoniul alteori numai o parte, cum pot exista patrimonii care să nu fie deloc afectate — nici în total, nici parțial — vreunei întreprinderi. Prin întreprinderi patrimoniul poate crește uneori vertiginos, cum poate și să fie pierdut repede.

Administrația patrimoniului se poate face și fără contabilitate — sau fără o contabilitate rațională, științifică ; — sunt suficiente uneori însemnări de natură contabilă, cu totul rudimentare. Patrimoniul poate exista fără contabilitate. Contabilitatea nu are rost, nu poate fi concepută fără patrimoniu. Unde nu există bunuri, avere, unde nu sunt datorii și schimburi patrimoniale contabilitatea nu-și găsește aplicare.

Atunci când avem de a face cu întreprinderi economice, adică schimburile patrimoniale sunt menite să aducă beneficii, contabiltiatea este nu numai necesară, dar indispensabilă.

Pentru cunoașterea compunerii patrimoniului, contabilitatea procedează la facerea inventarului. Prin inventar aflăm compunerea și răspândirea patrimoniului în cele mai mici amănunte, cu prețuirea și notarea conturilor la care urmează să fie ținută socoteala diferitelor elemente patrimoniale sau grupe de elemente patrimoniale.

Apoi rezumăm constatările din inventar, pe grupe mari de elemente patrimoniale, într'un tablou, care se numește bilanț, având față în față activul și pasivul.

Inregistrăm situația astfel constatată în jurnal, printr'unul sau două articole, în care se debitează conturile ce reprezintă elementele de activ și se creditează cele de pasiv, cu referire la inventar și cu menționarea paginelor, iar din jurnal se trece pe scurt existența elementului sau elementelor respective de activ și de pasiv la fiecare cont în parte, în registrul maestru sau cartea mare, sau registrul de partizi, sau registrul de conturi cu legătură, cu referințe prin paginație, între înregistrările din jurnal și cele din cartea mare.

Continuăm să înregistrăm în jurnal, în ordinea datelor, consecutiv, cronologic toate schimburile patrimoniale, prin articole de jurnal — adevărate pătrățele de film cinematografic, fiecare reprezentând un episod, un moment, o modificare în viața — în existența patrimoniului și paralel trecem la conturi aceleași schimbări, momente modificatoare, episoade în viața, în existența elementului patrimonial sau grupei de elemente patrimoniale.

Din timp în timp facem situațiuni contabile, balanțe de verificare, care sunt extrase din registrul de conturi cu sumele din debit și din credit — între care făcând diferența aflăm soldul, adică rămășița, existența în momentul încheerii situației, la fiecare cont.

O situație în care conturile sunt grupate pe feluri de elemente patrimoniale și cu oarecari aprecieri aproximative asupra existențelor reale și diferitelor solduri, care ar constitui beneficii sau pagube poate fi numită bilanț provizoriu.

După o serie de schimbări intervenite în viața sau existența patrimoniului, dacă vrem să aflăm situația reală, facem un inventar, adică ne apropiem de fiecare părticică, de fiecare element din patrimoniu, și prin măsurare, cântărire, numărare, constatăm existența, starea și prețul, înscriindu-le descriptiv și estimativ întâi pe foi sau caete — ciorne — apoi în registrul inventar și rezumând acest inventar într'un tablou avem bilanțul.

Dacă prin înregistrările contabile în jurnal și paralel în cartea mare, ar fi prinse toate modificările sau schimbările patrimoniale în cele mai mici detalii, (plusuri, minusuri, dobânzi, pierderi sau beneficii de orice natură), atunci nici nu ar mai fi nevoe de lucrarea inventarului, sau dacă va fi făcută, am avea satisfacția să constatăm că se potrivește perfect cu situația exprimată în registre și, atunci, balanța de verificare, sistematizată pe grupe de conturi, ne-ar înfățișa bilanțul brut. Dar, într'o asemenea situație contabilă întâlnim conturi care reprezintă sursele felurite de venituri sau beneficii și tot astfel pe cele de cheltueli sau pagube. Toate acestea trebuesc concentrate la un singur cont colector de rezultate „Contul Profit și Pierdere", sau după unii autori „Pierdere și Profit", prin în-

registrări contabile făcute în jurnal și paralel la conturi în cartea mare. Cum situația arătată mai sus, de a avea toate diferențele în plus sau în minus înregistrate imediat ce ele se produc, este foarte greu de realizat, atunci toate diferențele se înregistrează după facerea inventarului, prin articole de punere la punct sau de racordarea contabilității cu realitatea ; totodată se înregistrează : amortizările, pierderile din diferențe de curs, debitori dubioși etc. etc. și se face închiderea registrelor, respectiv a conturilor, pentru a porni la începutul exercițiului următor numai cu soldurile și a putea avea la conturi mișcarea unui singur exercițiu, în vederea alcătuirii unor date statistice.

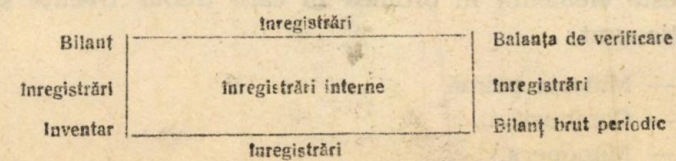
Soldurile cu cari se închid toate conturile, inclusiv soldul contului Profit și Pierdere, formează cifrele bilanțului, care așezate într'un tablou sistematizat, — deoparte conturile de activ și de alta cele de pasiv, logic, sau legal, grupate, — alcătuesc bilanțul.

In cazul când la facerea bilanțului se poate lua o hotărâre în privința repartizării soldului contului Profit și Pierdere — la constituirea de diferite rezerve, la trecerea lui la capital, sau la distribuirea lui celor în drept, dacă este beneficiu, iar dacă este pagubă la contul sau conturile care o suportă, atunci se înregistrează aceste repartizări în jurnal și în cartea mare, astfel că nu mai apare în bilanț contul Profit și Pierdere, sau rămâne cu un sold care nu se mai poate repartiza.

De aceea vedem în dările de seamă a unor societăți anonime bilanțul așa cum a fost încheiat cu soldul de beneficiu sau pagubă nerepartizat și încă odată bilanțul așa cum va apare după repartizarea beneficiului sau pagubei.

Publicarea obligatorie a bilanțului, în acest caz, se va face numai după ce el rămâne definitiv, prin aprobarea lui de către adunarea generală sau de către cei în drept a hotărâ, cu cifrele din ultimul bilanț.

Contabilitatea se redeschide și continuă ciclul arătat, care se poate formula astfel



Se vede din circuitul de mai sus că : pornind dela inventar, încheem bilanţul, apoi facem înregistrări contabile, apoi situaţiuni, apoi bilanţ brut periodic — incidental —, iarăşi înregistrări, situaţii contabile (balanţe de verificare), în fine ajungem la inventar, după care urmează încheerea bilanţului şi continuăm acelaş circuit. In interior sunt înregistrări de detaliu în registrele de : casă, mărfuri, debitori, creditori, comenzi, materiale, cifra afacerilor şi alte registre auxiliare.

P. DRĂGĂNESCU-BRATEŞ

Calcularea şi recalcularea preţurilor
la produse fabricate

In Monitorul Oficial Nr. 2 din 3 Ianuarie 1945 a apărut importanta Deciziune Nr. 598 a Ministerului Economiei Naţionale pentru aplicarea hotărârilor luate de Delegaţia Economică a Guvernului în şedinţele dela 27, 28 şi 30 Noembrie; 13 şi 28 Decembrie 1944 pe baza legii pentru activarea producţiei din 1 Mai 1943 şi a legii pentru organizarea Comisariatului General al Preţurilor din 3 Mai 1943.

Ne vom ocupa în acest articol numai de calcularea şi mai ales recalcularea preţurilor în industriile cari nu intră în excepţiile prevăzute în art. 6.

Atât întreprinderile industriale, cari sunt obligate să prezinte liste de preţuri spre aprobare Comisariatului Preţului cât şi cele cari având o cifră de afaceri mai mică de 10 milioane, ţin un registru de calculaţie, trebue să se conformeze dispoziţiunilor din această decizie pentru calculaţie (art. 8 şi 9); asemenea pentru recalcularea preţurilor pentru cele ce au avute liste aprobate (art. 43 şi 44).

Art. 8 stabileşte cari sunt elementele preţului de vânzare loco producător exclusiv taxele şi impozitele în legătură cu vânzarea.

Aceste elemente în ordinea în care trebue trecute şi în calculaţie sunt :

1. — Materia primă.
2. — Combustibil.
3. — Manopera.

4. — Regia de fabricație.
5. — Regia Generală.
6. — Beneficiu.
7. — Amortizările.
8. — Impozitele directe (pe venit).

Având în vedere unele dispoziții oficiale din decizia, care derogă dela normele obișnuite de calculație, succesiunea elementelor de cost nu este aceea recomandată de doctrină și aplicată de obicei în practică.

Ordinea costurilor după technica calculației ar fi : 1. *Materia primă*, 2. *Materii accesorii* cari sunt folosite direct la producția unui anumit fabricat, 3. *Manoperă* (directă), 4. *Cheltuieli speciale* (în legătură cu un anumit produs), — toate acestea formând *„costul direct"*.

Urmează apoi 5. *Amortizări*, 6. *Cheltuieli indirecte*, (regia de fabricație care adăugate la costul direct formează *„Costul de fabricație"* la care se adaugă 7. *Regia generală administrativă*, 8. *Cheltuieli de vânzare* formând *„costul total"* și 9. *Beneficiu* formând *„Prețul de vânzare"*.

Combustibilul nu apare separat, deoarece intră în Regia de fabricație și o parte poate intra în Regia generală ad-tivă. *Impozitul comercial* — în întregime nu numai cel minimal — intră în Regia Generală Ad-tivă.

Schema întocmită de Comisariatul Prețurilor corespunde deciziunei Delegației Economice de a nu se calcula beneficiul la amortizări și impozit comercial, asemenea la taxe și impozite în legătură cu vânzarea (Cifră de afaceri, contribuția excepțională, taxe comunale), cari după Art. 8 nici nu fac parte din costul produselor, ci urmează a se adăuga separat la prețul aprobat de Minister.

Altă particularitate este că nu se admite beneficiu la dobinzi chiar dacă sunt efectiv plătite (Art. 9) sunt însă recunoscute ca element al costului.

Sunt deci deosebiri destul de esențiale între principiile călăuzitoare ale Deciziei M. E. N. și principiile technicei contabile precum și principiile adoptate de Ministerul de Finanțe la calculul beneficiului impozabil, care se socotește asupra întregului produs al vânzării, deci inclusiv cifra de afaceri, impozite comerciale, amortizări, contribuție excepțională.

Dacă mai socotim și faptul că la unele produse coeficientul de rentabilitate netă fixat de Ministerul de Finanțe asupra valorii brute depășește pe cel al Ministerului Economiei Naționale calculat și acesta numai asupra costului de producție, se ajunge în unele cazuri ca impozitul comercial minimal să absoarbă întreg beneficiul.

Dispoziții mai precise cu privire la fiecare element al costului se găsesc în art. 41—44 cari privesc recalcularea prețurilor ca urmare a sporurilor salariilor pe baza deciziei din 5 Decembrie 1944.

Deciziune din 3 Ianuarie 1945 cuprinde și ea două excepții la normele generale de calculație s. a. La plusul de salarizare dintre salariile dela 6 Noembrie 1944 și după 5 Decembrie 1944 nu se calculează beneficii iar amortizarea intră numai cu 1/3 chiar în calculul costului și aceasta fără drept de beneficiu.

Desigur că numai din necesitatea de a atenua într'o oarecare măsură ridicarea de prețuri, s'a recurs la aceste soluții, cari nu pot avea altă justificare.

Trebue să recunoaștem că Deciziunea 598 de care ne ocupăm aci pe liniile mari face posibilă o calculație și recalculație, ținându-se seamă de nouile situații create prin modificarea radicală a valorii diferitelor elemente ale costului, fără a se putea bineînțeles să se adapteze la situația mereu schimbătoare a prețurilor și a puterii de achiziție a monetei.

Deciziunea pune principiu valorii de cost din momentul calculației nu până se termină lucrările și se aprobă prețurile, când situația poate fi alta de cât în momentul calculației.

Să analizăm acum fiecare element al costului :

Materia primă și *Materiale*. Se ia de bază prețul, cu care întreprinderea se poate aproviziona în momentul calculației, preț dovedit fie cu liste aprobate de Minister, fie cu facturi, fie cu oferte sau chiar cu calculații provizorii prezentate de furnizori Comisariatului spre aprobare ori trecute în registru de calculații, firmele fiind obligate să comunice aceste prețuri.

Pentru materialele aflate în stoc la producători, cari nu se mai procură, actualizarea prețurilor în vederea recalculării se va face pe baza coeficienților prevăzuți în art. 44, — coeficienți, cari au fost mult depășiți în ultimul timp.

Se pune întrebarea, dacă și la acestea se poate pune coeficientul de scumpire rezultat din coeficientul general sau este obligatoriu indicele din Decizie ?

Noi credem că indicile publicat în M. O. constitue numai o modalitate pentru a se putea actualiza prețurile ; dacă însă se face dovada că de atunci situația s'a schimbat, se poate aplica indicele rezultat din scăderea puterii de cumpărare a leului, căci ar fi nedrept ca pentru produsele din țară aflate în stoc să se admită actualizarea pe bază de coeficient real, iar pentru cele ce nu se mai pot obține nici din țară, nici din străinătate, să nu se admită.

Combustibilul. Fiind pus separat, urmează a se scoate din cheltuelile generale — dacă este cuprins acolo și a se menționa ca atare cantitativ și cu prețul actual.

Manopera. Aci ar intra numai manopera directă, celelalte simbrii și salarii cu caracter ad-tiv — sau technic intrând fie în Regia de Fabricație, fie în Regia Generală.

Manopera se va trece aci după media lunară a simbriilor dinainte de Noembrie 1944 punându-se într'un post separat sporul de simbrii după cum a fost plătit.

Regia de Fabricație. Se compune din salarii cu caracter general, materiale, rechizite, poștă, telefon, lumină, încălzit etc. Sunt mai multe metode de a actualiza regia. O metodă mai simplă ar fi să se calculeze regia la unitatea de produs pe anul încheiat și să se actualizeze un coeficient unic de exemplu 2 sau 3.

O a doua metodă ar fi să se vadă cât reprezintă regia de fabricație 1944 procentul față' de mâna de lucru și aceiaș regie să se aplice la costul actualizat al mânei de lucru.

A treia metodă, care ar fi în spiritul deciziei, ar fi să se separe elementele regiei în : Salarii și Simbrii, Materiale, Taxe și Servicii Publice etc., actualizând fiecare element după costurile din momentul calculației cu mențiunea că la sporuri de salarii și simbrii nu se va socoti beneficiu.

Regia Generală cuprinde : Salarii administrație centrală, idem simbrii, materiale de întreținere, rechizite, taxe și impozite, afară de cela în legătură cu vânzarea și de impozitul comercial, apoi lumina și încălzit, poștă telegraf, etc.

Nu se cuprinde în regia generale, după Decizia ; subvenții, indemnizații speciale, comisioane, tantieme.

Decizia adaugă și un etc. care ar putea îndreptăți unele organe să excludă și alte posturi din calculul regiei, — ceeace credem nu a fost în intenția autorului deciziei.

Regia generală se stabilește procentual raportând totalul cheltuelilor sus amintite la totalul costurilor de producție cuprinzând intreaga activitate a întreprinderii.

Dacă se raportează la cifra de afaceri, atunci trebue ca și în calculația prețului să se socotească procentul rezultat la prețul final de vânzare.

In ambele cazuri nu e nevoe de actualizarea regiei generale, pentrucă procentul de regie se va aplica în cazul întâi la costul de producție actualizat, în cazul al doilea la prețul de vânzare actualizat, astfel regia pe unitate, ce ar rezulta pentru anul 1944 trebue să fie actualizată cu coeficientul mediu de scumpire la data întocmirii calculații. Beneficiul de 8% am văzut că se calculează și dobânda la toate elementele de mai sus, exceptând sporul de salariu, amortizările sunt cele fiscale, chiar dacă întreprinderea a făcut amortizări mai mari sau mai mici, — la recalculare se ia 1/3 din amortizări.

Dacă o clădire ori instalație servește la fabricarea a mai multor produse, repartizarea amortizărilor se poate face în raport cu costul de producție pentru fiecare ca și regia generală ori numai cu salariile directe ca regie de fabricație sau după ori ce altă chee care să fie cât mai aproape de gradul de folosire al investițiunilor.

Impozitele directe se calculează pe baza unei impuneri minimale adică la prețul final de vânzare (inclusiv taxe, timbru, etc.) se aplică coeficientul de rentabilitate pentru produsul respectiv la care se aplică impozitul de 34 la sută sau cel ce este în vigoare.

Este greșită procedarea unor experți de a calcula impozitul minimal în funcție de preț loco fabrică — fără taxe și timbre — întrucât legea Contribuțiunilor directe este categorică, aplicând coeficientul minimal la valoarea finala a facturii.

Asemenea cota de 32% pe care o aplică unii experți este greșită, deoarece prin legea din 1 Octombrie 1943 s'a adăugat încă 2% pentru „Fondul Asistenței Sociale de război."

Un element important al calculației îl formează cantitatea produsă, care influențaeză în special regia de fabricație, regia generală și amortizările.

Deci la calculație trebue să se pornească dela o producție minimă asigurată ținând seamă de producția din anii trecuți și de posibilitățile de producție în 1945, posibilități cari nu trebue privite numai prin prizma technică, ci mai mult prin prizma economică și financiară.

Dr. V. M. IOACHIM

Funcționarea conturilor de evidență
în ciclu nixt

Rezolvarea unui caz interesant întâlnit în practică

In cele ce urmează, vom arăta, la o uzină mare metalurgică din țară, felul în care am urmărit prin contabilitate procesul metalurgic de prelucrare a minereurilor proprii și ale terților.

In esența lui, procesul metalurgic nu permite prelucrarea separată a minereurilor fiecărui preschimbător, întrucât din cauza necesității condiționării conținuturilor inițiale de metale foarte variabil, acestea se combină cu minereurile altor preschimbători în vederea obținerii unui procentaj de metale corespunzător.

Ca o consecință logică a acestor condiții inițiale, impuse de însăși procesul metalurgic, rezultă că metalele obținute se produc în comun.

Prelucrarea minereurilor se face în baza convențiilor încheiate între părți, care stipulează condițiile de recepție, (felul în care se iau probele medii, analizarea lor, egalizarea analizelor, etc.) pierderile admise la uzinaj, condițiile financiare în care se face prelucrarea, durata, etc.

Din compoziția extrem de variată a minereurilor, cu conținuturi variabile de aur, argint, cupru, plumb, fier, zinc, antimoniu, bismut, arsen, sulf, etc., uzina extrage numai aurul, argintul, plumbul și cuprul.

Datorită conținutului inițial foarte variabil în metale, pe care îl au minereurile și condițiile de lucru technice și financiare, stipulate în convenții vor fi diferite.

Vom arăta mai jos condițiile principale survenite până în prezent în convențiile de prelucrare încheiate.

CAZUL A.

a) Restituirea metalelor nobile (aur și argint) extrase din minereuri.

b) Cumpărarea plumbului și cuprului aflat în minereuri (înainte de a fi fost extras).

c) Incasarea taxelor de prelucrare.

CAZUL B.

a) Restituirea tuturor metalelor extrase din minereuri.
b) Incasarea taxelor de prelucrare.

CAZUL C.

a) Restituirea metalelor rezultate
b) Plata în natură.

Recapitulând cele expuse până în prezent observăm că :

— minereurile terților ce urmează a fi prelucrate, trebuesc să fie *amestecate* în proporțiile impuse de procesul metalurgic :

— metalele ce rezultă se *produc simultan* și trebuesc apoi repartizate fiecărui preschimbător în proporția conținutului minereurilor din care au provenit ;

— se prelucrează simultan minereuri primite *în toate cele trei cazuri A B și C ;*

astfel încât, atât din punct de vedere tehnic, cât și din punct de vedere contabil avem de studiat un caz din cele mai complexe.

Urmărirea contabilă a prelucării și valorificării minereurilor terților, trebue făcută într'un *ciclu de evidență.*

Pentru a determina conturile acestui ciclu precum și funcțiunea lor, ne stau la dispoziție două căi de urmat :

— sau plecăm dela *teoria conturilor de evidență* și căutăm să încadrăm cazul nostru conform teorii ;

— sau plecăm dela *analiza fazelor și operațiilor procesului de producție,* considerând contabilitatea drept un *mijloc* cu ajutorul căruia să putem atinge scopul nostru, care e de a urmări contabil procesul în toate fazele și operațiile lui reale.

Prima sistematizare pe care o facem este asimilarea cazurilor A, B. și C, din punct de vedere a urmăririi contabile, prin următoarea interpretarea unică :

1. Faza *producerii și restituirii* metalelor, urmărită în *ciclu de evidență.*

2. Faza cumpărării metalelor conținute în minereuri și prelucrarea lor, urmărită în *ciclu de exploatare.*

3. Faza încasării taxelor de prelucrare urmărită în *ciclu de exploatare.*

Prin această reducere la același numitor, la cazul B, faza a doua lipsește, iar la cazul C, faza a doua e egală cu faza a treia.

Aplicând fazei 1. *teoria conturilor de evidență, care prevede urmărirea fenomenului în două serii de conturi și contraconturi cu funcțiune reciprocă,* ar trebui pentru urmărirea contabilă a fazei întâia să creem următoarele conturi generice :

Diverși preschimbători de metale în minereuri și *Metale în minereurile terților spre prelucrare*

— Aceste conturi vor trebui să aibă subdiviziuni pentru :
— metalele extrase și pentru
— diferiții preschimbători.

Deci pentru fiecare preschimbător și metal extras va fi un cont și un contra cont.

Exemplificând pentru Preschimbătorul L va trebui să avem următoarele conturi :

Preschimbătorul L pentru aur în minereuri	Aur în minereurile preschimbătorului L
Preschimbătorul L pentru argint în minereuri	Argint în minereurile preschimbătorului L
Preschimbătorul L pentru plumb în minereuri	Plumb în minereurile preschimbătorului L
Preschimbătorul L pentru cupru în minereuri	Cupru în minereurile preschimbătorului L

deci un grup de patru conturi cu contra conturile respective, sau în total 8 conturi.

Al doilea preschimbător ar folosi deasemeni alte 8 conturi și a. m. d.

Aceste conturi ar permite înregistrarea a *două operații :*

— *valorizarea metalelor* (prima operație), care ar fi urmărită contabil prin creditarea preschimbătorului de metale, prin debitul metalului respectiv ;

— *restituirea metalelor*, (ultima operație), care ar fi urmărită contabil prin creditarea metalului respectiv, prin debitul preschimbătorului de acel metal.

Rezumând, *teoria conturilor de evidență*, pune la îndemână posibilitatea înregistrării a două operațiuni, pentru fiecare metal în parte, folosind pentru fiecare preschimbător de minereuri un grup de opt conturi. (Pentru 6 preschimbători, ar trebui 48 de conturi).

Dacă plecăm dela analiza *fazelor și operațiilor procesului de producție*, vom observa numaidecât insuficiența și dezavantajele contabilizării de mai sus.

Faza 1. a procesului de prelucrare, ce trebue urmărită în ciclu de evidență, se descompune în următoarele operații reale, decalate în timp pentru care nu e posibilă o înregistrare eliptică :

— *valorizarea metalelor*, operație materializată prin foaia de valorizare ce se face în urma recepționării minereurilor în uzină (cântăririi și schimbului de analize) și prin care se determină drepturile preschimbătorilor; în metale și ale uzinei pentru prelucrarea minereurilor;

— *producerea metalelor*, operație materializată prin procesul verbal de intrare al metalelor nobile de afinare a plumbului și cuprului

la magazia de produse. După cum am arătat, metalele rezultate aparțin la mai mulți preschimbători;

— *repartizarea metalelor*, operație care se face ulterior producerii, pe baza calculelor unui ciclu de fabricație;

— *restituirea metalelor*, operație care se face la ordinul Direcțiunii generale pentru aur și argint și la aprobarea M. I. A. pentru plumb și cupru.

Pentru a accentua asupra decalajului în timp a acestor operațiuni succesive, arăt că între valorizarea minereurilor care se face în 3—4 săptămâni dela intrarea în magazie a minereurilor, până la intrarea efectivă a minereurilor în circuitul de prelucrare se scurge un timp, necesar sortării minereurilor facerii stocului minim de prelucrare, etc. Procesul metalurgic durează și el 4—6 săptămâni, până se realizează metalele respective. Metalele se produc în bloc, procesul metalurgic funcționând fără întrerupere și uzând o serie întreagă de minereuri diferite, abia la terminarea unui ciclu de fabricație se poate calcula cu suficientă precizie provenienta fiecăru metal deci face și repartizarea. Pentru restituirea metalelor este necsară azi aprobarea M. I. A., întrucât plumbul și cuprul sunt blocate.

Prin înregistrarea eliptică a acestui proces, după cum am arătat mai sus, nu s'ar lăsa urmărite în nici un fel, producerea cuplată a metalelor și repartizarea lor pe preschimbători și uzină.

Pentru a urmări complect acest proces ne vom abate de la *teoria Conturilor de evidență*, care e insuficientă pentru acest caz, și vom crea *o serie de patru grupe de conturi de evidență* care să lucreze în serie între ele și din care să se poată oricnâd stabili :

— Metalele ce urmează să se restitue fiecărui preschimbător,
— „produse pe categorii (aur, argint, plumb, cupru).
— „ repartizate terților și cele afectate producției proprii.
— „ restituite producătorilor.

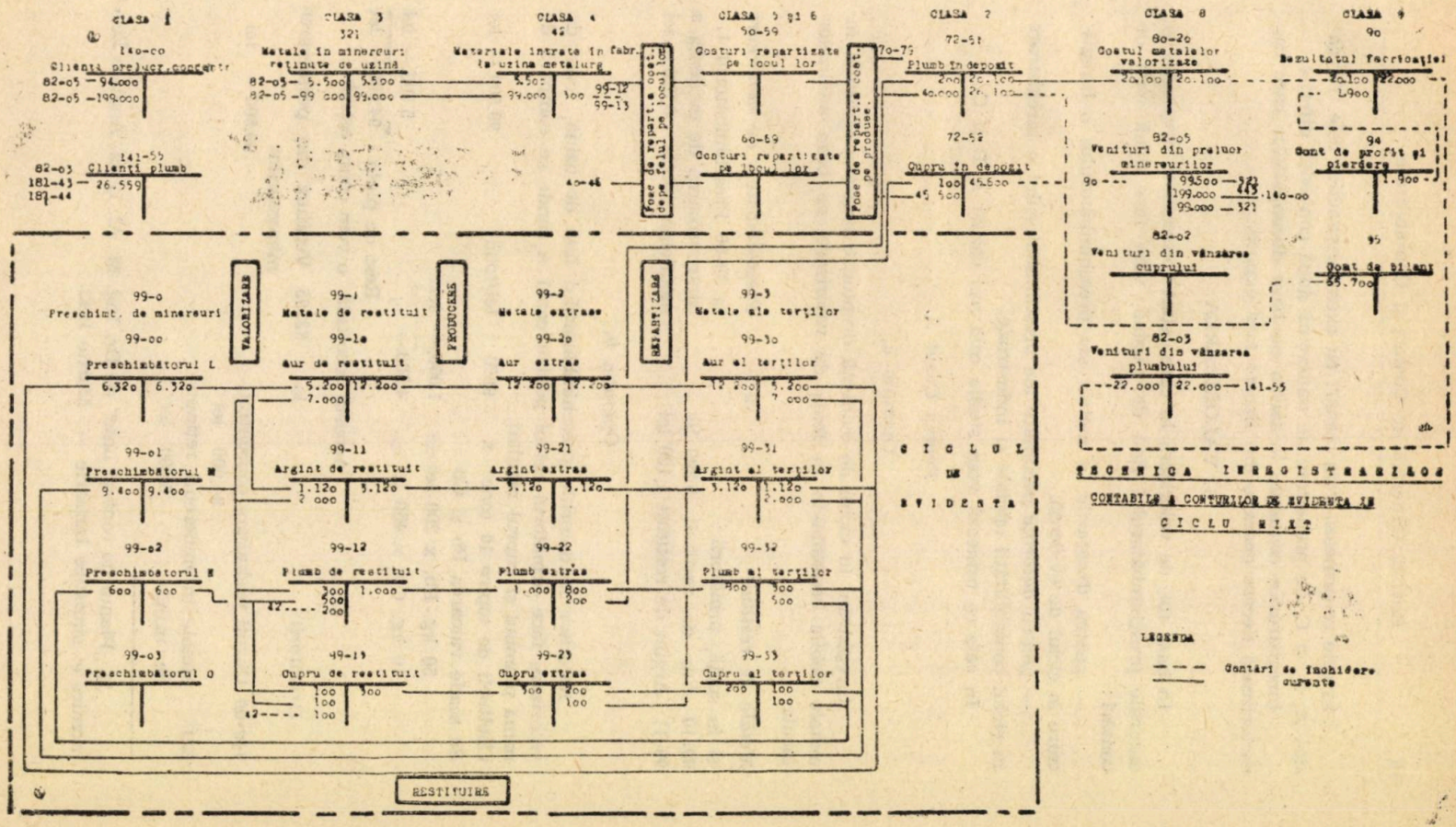
Intreprinderea lucrează cu un plan zecimal de conturi normal [1]). Conturile contabilității oficiale și contabilității industriale sunt legate într'un singur ciclu, prin *foaie de repartizare a costurilor după felul pe locul lor* și prin *foaia de repartizare a costurilor pe produse*, cu ajutorul cărora se efectuează contări lunare între clasa 4 de o parte și clasele 5 și 6 de alta, respectiv între clasele 5 și 6 și clasa 7.

In ciclul de evidență care lucrează paralel cu acesta vom ține evidența în kilograme considerând :

0,1 gr = 1 leu pentru aur
0,1 gr = 1 leu pentru argint
1 kg = 1 leu pentru plumb
1 kg = 1 leu pentru cupru.

(Aurul și argintul se urmăresc în zecimi de gram, lucru care ne-a obligat să considerăm zecime de gram ca unitate de măsură).

In schema alăturată arătăm technica înregistrărilor contabile pentru acest caz special.


CICLUL CONTABILITATII OFICIALE SI INDUSTRIALE
CLASA 1
CLASA 3
CLASA 4
CLASA 5 si 6
CLASA 7
CLASA 8
CLASA 9
140-00
Clienti preluc.concentr.
141-55
Clienti plumb
321
Metale in minereuri retinute de uzina
Materiale intrate in fabr. la uzina metalurg.
Costuri repartizate pe locul lor
Foaie de repartiz. cost. dupa felul pe locul lor
Foaie de repartiz. cost. pe produse
72-51
Plumb in depozit
72-52
Cupru in depozit
80-20
Costul metalelor valorizate
82-05
Venituri din preluc minereurilor
82-07
Venituri din vanzarea cuprului
82-03
Venituri din vanzarea plumbului
Rezultatul fabricatiei
94
Cont de profit si pierdere
95
Cont de bilanz
99-0
Preschimb. de minereuri
99-00
Preschimbatorul L
99-01
Preschimbatorul M
99-02
Preschimbatorul N
99-03
Preschimbatorul O
99-1
Metale de restituit
99-10
Aur de restituit
99-11
Argint de restituit
99-12
Plumb de restituit
99-13
Cupru de restituit
99-2
Metale extrase
99-20
Aur extras
99-21
Argint extras
99-22
Plumb extras
99-23
Cupru extras
99-3
Metale ale terților
99-30
Aur al terților
99-31
Argint al terților
99-32
Plumb al terților
99-33
Cupru al terților
VALORIZARE
PRODUCERE
REPARTIZARE
RESTITUIRE
CICLUL DE EVIDENTA
TEHNICA INREGISTRARILOR CONTABILE A CONTURILOR DE EVIDENTA IN CICLU MIXT
LEGENDA
Conturi de inchidere curente

In cele ce urmează vom urmări cu exemple practice cele trei cazuri A, B, și C, de prelucrare de minereuri după convenții diferite.

Inregistrările contabile le facem pe baza documentelor care caracterizează fiecare operație din fiecare fază expusă.

1. VALORIZAREA

In baza foii de valorizare în care sunt consemnate drepturile și datoriile preschimbătorului față de uzină, vom face două serii de contări:

— pentru *drepturile* în metale ale preschimbătorului o înregistrare în ciclul de evidență.

— pentru *datoriile* pecuniare ale preschimbătorului o înregistrare în ciclul contabilității oficiale și industriale.

In cele ce urmează vom studia cele trei cazuri A B și C.

Pentru Cazul A.

Operația a.

Inregistrăm în ciclul de evidență drepturile preschimbătorului în metale nobile consemnate în foaia de valorizare, pe baza analizelor făcute.

Metale de restituit		la	*Preschimbători de minereuri*	
și în speță, următorii:			la 99-00 Preschimbătorul L	
99-10 Aur de restituit	5.200 lei		contravaloarea de evidență a	
99-11 Argint de restituit	1.120 lei		metalelor nobile	6.320,— lei

Operația b.

Referitor la datoriile preschimbătorului față de uzină, foaia de valorizare face următorul calcul pentru cazul A, unde se cumpără de uzină plumbul și cuprul rezultat.

Cheltueli de topire 10 tone	x 9950 lei/tonă	=	99.500.— lei
Se scade valoarea Pb și Cu			
50 kg. Pb. x 200 lei	= 1.000.— lei		
10 kg. Cu. x 450 lei	= 4.500.— „		5.500.— lei
		Rest de plată	94.000.— lei

Această operație o vom conta astfel:

Următorii:		la	*82-05* Venituri din prelucrarea minereurilor	
140-00 Clienți prelucrare concentrate	94.000 lei			99.500,— lei
321 Metale în minereuri reținute de uzină	5.500 lei			

1) „Planul de conturi unic" de Dr. Ing. M. Al. Luca. Analele Economice și statistice Ianuarie — Martie 1942.

Operația c.

In momentul când aceste minereuri intră în circuit pe baza bonului de eșire din magazia de materii prime se face următoarea înregistrare :

42	Materiale intrate în fabricație la uzina metalurgică	5.500 lei	la *321*	Metale în minereuri reținute de uzină	5.500 lei

Pentru Cazul B.

Operația a.

Facem aceiași înregistrare consemnată în foaia de valorizare, privind drepturile în metale ale preschimbătorului în ciclu de evidență.

	Următorii :		la *99-01*	Preschimbătorul M C. V. de evidență a metalelor de restituit	9.400 lei
99-10	Aur de restituit	7.000 lei			
99-11	Argint de restituit	2.000 lei			
99-12	Plumb de restituit	300 lei			
99-13	Cupru de restituit	100 lei			

Operația b.

Referitor la datoriile preschimbătorului față de uzină, foaia de valorizare face următorul calcul :

Cheltueli de topire 20 t x 9950 lei/tonă = 199.000 lei care se va Opera în ciclul contabilității oficiale și industriale astfel :

140-00	Clienți prelucrare concentrare	190.000 lei	la *82-05*	Venituri din prelucrarea minereurilor	199.000 lei

Pentru Cazul C.

Operația a, e identică pe aceleași baze, cu cea dela cazul B, adică:

	Următorii :		la *99-01*	Preschimbătorul N C. V. de e. a metalelor de restituit	600 lei
99-12	Plumb de restituit	500 lei			
99-13	Cupru de restituit	100 lei			

Operația b.

Referitor la datoriile preschimbătorului față de uzină foaia de valorizare precizează un schimb în natură prin plumb, de 45 kg. pe tona de minereu prelucrată, ceeace revine la :

(45 kg. plumb x 220 lei) x 10 tone = 99.000.— lei

Pe această bază se vor face următoarele înregistrări :

321	Metale în minereuri reținute de uzină		*82-05*	Venituri din prelucrarea minereurilor	
		99.000 lei			99.000 lei

Operația c.

In momentul în care minereurile au fost scoase din magazia de materii prime și introduse în circuit, pe baza bonului de eșire se face următoarea înregistrare :

42	Materiale intrate în fabricație la uzina metalurgică		*321*	Metale în minereuri reținute de uzină	
		99.000 lei			99.000 lei

2. PRODUCEREA DE METALE IN UZINA.

Aceste înregistrări urmează să fie făcute în momentul producerii metalelor și predării lor cu proces-verbal după cum urmează :

— Metalele nobile la instalația de afinare a aurului și argintului.

— plumbul și cuprul la magazia de produse finite.

Să presupunem că se trimite, afinare

iar în magazia de produse finite intră :

1,2200 kg. aur fin
0,3120 kg. ag. fin
1000 kg. plumb
300 kg. cupru

proprietate a mai multor preschimbători, în momentul intrării în magazie necunoscuți, procesul de fabricație nefiind terminat și calculele de repartizare neefectuate.

Operația a.

Pe baza aceasta vom face următoarele înregistrări :

99-20	Aur extras c. v. de e.	12.200 lei	*99-10*	Aur de restituit c. v. de e.	12.200 lei
99-21	Argint extras c. v. de e.	3.120 lei	*99-11*	Argint de restituit c. v. de e.	3.120 lei
99-22	Pb. extras c. v. de e.	1.000 lei	*99-12*	Pb. de restituit c. v. de e.	1.000 lei
99-23	Cu. extras c. v. de e.	300 lei	*99-13*	Cu. de restituit c. v. de e.	300 lei

3. REPARTIZAREA METALELOR

Intrucât în circuitul de prelucrare metalurgică au intrat minereuri dela mai multe mine deodată, ale mai multor preschimbători cu convenții de prelucrare diferite, produsele rezultate aparțin atât preschimbătorilor cât și uzinei (cele cumpărate de uzină). Repartizarea metalelor se face pe baza unei situații calculate în funcție de cantitățile de minereuri și analize, la sfârșitul unui ciclu de producție.

Operația a.

Vom face următoarele înregistrări :

	Metale ale terților			la		*Metale extrase*		
99-30	Aur al terților			la	*99-20*	Aur extras		
	c. v. de e.	12.200	lei			c. v. de e.	12.200	lei
99-31	Argint al terților			la	*99-21*	Argint extras		
	c. v. de e.	3.120	lei			c. v. de e.	3.120	lei
99-32	Pb. al terților			la	*99-22*	Pb. extras		
	c. v. de e.	800	lei			c. v. de e.	800	lei
99-33	Cupru al terților				*99-23*	Cupru extras		
	c. v. de e.	200	lei			c. v. de e.	200	lei

Operația b.

Soldul conturilor „Metale extrase" conform situației de mai sus, reprezintă metalele rămase proprietatea uzinei. Aceste metale se trec în depozitul de metale al uzinei, urmând ca și contabilitata să înregistreze această trecere. In acest fel *ciclul de evidență este necesar să fie legat de ciclul contabilității oficiale și industriale.*

Metalele trec dintr'un ciclu de evidență, indicând astfel felul în care trebuesc făcute calculele de repartizare a costurilor pe produse, în ciclul contabilității oficale și industriale, în vederea reactivării lor, dela valoarea de evidență 1 kg. = 1 leu la valoarea reală de cost.

In vederea acestui scop facem următoarea înregistrare :

72-51	Plumb în depozit			la	*99-22*	Plumb extras		
	c. v. de e.	200	lei			c. v. de e.	200	lei
72-52	Cupru în depozit				*99-23*	Cupru extras		
	c. v. de e.	100	lei			c. v. de e.	100	lei

Operația c.

In baza calculului de repartizare a costurilor pe aceste metale, (care se face prin foaia de repartizare a costurilor pe produse), se face reactivarea acelorași cantități de metale la valoarea de cost :

	Crmătorii			la	*50-59* și *60-69* Costuri repartizate pe felul lor		
						85.500	lei
72-51	Plumb în depozit valoarea a 200 kg.	40.000	lei				
72-52	Cupru în depozit valoarea a 100 kg. Cu	45.500	lei				

etc.

4. RESTITUIREA METALELOR TERȚILOR

Această operație se face în momentul în care metalele nobile ajung afinate la B. N. R., iar plumbul și cuprul în momentul cânn, sosite fiind deblocările aprobate de M. I. A., se expediază preschimbătorilor.

Operația a.

Se fac următoarele înregistrări similare

99-00	Preschimbătorul L c. v. de e.	6.320	lei	la	*Următorii :*		
					99-30 Aur al terților c. v. de e.	5.200	lei
					99-31 Argint al terților c. v. de e.	1.200	lei

Apai::

99-01	Preschimbătoru M c. v. de e.	9.400	lei	la	*Următorii :*		
					99-30 Aur al terților c. v. de e.	7.000	lei
					99-31 Argint al terților c. v. de e.	2.000	lei
					99-32 Pb. al terților c. v. de e.	100	lei
					99-33 Cu al terților c. v. de e.	100	lei

și în sfârțit :

99-02	Preschimbătorul N			la	*Următorii :*		
					99-32 Pb. al terților c. v. de e.	500	lei
					99-33 Cu. al terților c. v. de e.	100	lei

5. VANZAREA METALELOR PROPRII

Peentru a efectua, schematic și parțial, operațiunile de închidere dela sfârșitul anului vom efectua și o vânzare de metale proprii.

Operația a.

Pe baza facturii de vânzare :

100 kg. Plumb vândut cu 220 lei/kg.		22.000.—	lei
Cifra de afaceri		3.034.—	„
	Total	25.034.—	lei
10% Timbre fact.		260.—	„
		25.294.—	lei
5% C. N. E.		1.265.—	„
	Total General	26.559.—	lei

se fac următoarele înregistrări :

141-55	Client Plumb		la	*Următorii :*		
				82-03	Venit din vânzarea plumbului	22.000 lei
				181-42	Cifra de afaceri	3.034 lei
				181-43	Timbre as. fact.	250 lei
				184-44	C. N. E.	1.265 lei

(Ultimele trei conturi nu sunt trecute în schema alăturată pentru a nu o complica).

Operația b.

In momentul scoaterii din magazie și expedierii metalelor se face următoarea operație :

80-20	Costul metalelor valorizate	21.100 lei	la	*72-51*	Plumb în depozit	21.100 lei

6. OPERAȚIUNI DE INCHIDERE LA SFARȘITUL ANULUI

Presupunem, în mod simplificat, situația circuitelor la închiderea anului conform operațiilor înregistrate de noi până în prezent.

Inchiderea complectă a ciclului de evidență o facem tot prin ciclul contabilității oficale și industriale și anume :

Operația a.

	Următorii :					
99-12	Plumb de restituit c. v. de e.	200 lei	la	*42*	Materiale intrate în fabricație la uzina metalurgică c. v. de e.	lei 300
99-13	Cupru de restituit c. v. de e.	100 lei				

Această operație se face cu scopul de a nu deforma valoarea costurilor de fabricație, care au fost majorate în clasa 7 cu contravaloarea de evidență a acestor metale (un leu de fiecare kg. de plumb și cupru).

(Inregistrările de închidere sunt desenate cu linii întrerupte).

Operația b.

Soldul conturilor clasei 7, care reprezintă metalele rămase în stoc (nevândute încă), se vor trece în activul bilanțului făcându-se înregistrările :

				Următorii :		
25	Contul de bilanț Metale în depozit	65.100 lei	la	*72-51*	Plumb în depozit	20.100 lei
				72-52	Cupru în depozit	45.600 lei

Inchiderea circuitului contabilității industriale se face prin următoarele operații :

Operația c.

90	Rezultatul fabricației		la *80-20*	Costul metalelor	
	Costul metalelor			valorizate	20.100 lei
	valorizate	20.100 lei			

Operația d.

82-03	Venit din vânzarea		la *90*	- Rezultatul fabricației	
	plumbului	22 000 lei			

Prin aceste operațiuni, după cum se observă, se închee situația circuitelor terminate din ciclul contabilității industriale, printr'un cont de rezultate.

Urmează ca soldul acestui cont, care reprezintă beneficiul sau pierderea cu care s'a lucrat în uzină să fie trecut împreună cu restul cheltuelilor și veniturilor întreprinderii în contul de profit și pierdere.

Operația e.

După cum se observă ciclul contabilității industriale se închide printr'un cont de rezultate de fabricație, care apare ca un calcul brut al costurilor și veniturilor realizate, astfel încât contul de profit și pierdere apare ca un calcul net al veniturilor.

Concluzii

Din cele expuse în cele de mai sus, credem că se poate desprinde destul de lămurit rezultatul a două metode diferite de lucru :

— *metoda deductivă*, care pornind dela analizarea procesului medență nu a putut, în cazul de față, încadra necesitățile procesului metalurgic și

— *metoda inductivă*, care pornind dela analizarea procesului metalurgic, a putut determina conturile cu ajutorul cărora să se poată urmări toate fazele și operațiile acestui proces.

In aplicarea metodei inductive am considerat *contabilitatea ca un mijloc* și *funcțiunea* însăși de genetratoare de conturi, cu ajutorul cărora să se poată urmări întocmai procesul metalurgic studiat.

Aceasta ne-a condus la necesitatea legării ciclului de evidență, de ciclul contabilității oficiale și industriale, învederând astfel, în technica înregistrărilor contabile un caz cu totul special.

Dr. Ing. MARIUS AL. LUCA

Cooperative'e școlilor rurale

Nu știu cui se datorează ideea înființării Cooperativelor școlare.

Această idee, în sine, nu are decât simpatii generale, fiindcă ce este mai frumos și mai util decât „cooperarea" între orășeni, — cooperarea între săteni, — coperarea între intelectuali, — cooperarea între oameni mari, — cooperarea între băețandri, adulți, etc.

Dar ce diferență mare este între idee și realizarea ei!

Intr'adevăr, referindu-ne la populația **școalei rurale**, care este și ea îndemnată să practice „cooperarea", — vom găsi destule obiective care să justifice practicarea cooperației.

Astfel, la o populație de **școală rurală** cu 200—300 suflete, este pentru fiecare școlar o serie de cheltueli, care dacă se fac prin **Cooperativa Școlară**, atrag o serioasă economie.

Pentru documentare să presupunem ca exemplu că cei 200 de școlari au nevoe să-și procure material școlar a câte 2.500 lei de elev, total lei 500.000 lei..

Iată dar un dever cooperator de jumătate milion minimum.

Aprovizionarea acestor materiale scolastice, dacă ar fi lăsată spre a fi făcută de fiecare sătean, ar însemna o serie de **cheltueli pentru deplasări și întreținere** până în orașul cel mai apropiat, care se presupune că are tot materialul didactic necesar învățământului rural.

Asemenea cheltueli de procurare, dacă le-ar face o singură persoană, încă s'ar mai micșora sarcina procurării, așa cum cere **idealul cooperatist.**

Cum însă acest lucru nu este posibil, — el trebue efectuat de mai multe persoane, — fapt pentru care **trebue socotite deplasările și întreținerile respective.** Și această modalitate ar intra în **cercul operațiunilor cooperatiste.**

Dacă însă ne-am referi la ceeace se face la oraș, unde fiecare școlar, sau părinte se duce să cumpere materialul necesar pentru învățătura anului școlar, atunci, modalitatea aceasta aplicată la țară, ar constitui o sarcină absolut exagerată.

Spunem acest lucru, chiar pentru cazul când, **neexistând cooperativa rurală**, — s'ar înțelege câțiva părinți, ca să de-

lege pe unul, care, împreună cu învățătorul, s'ar duce la oraș spre a procura materialele didactice de care se simte nevoie, pentru anul școlar respectiv.

Prin **Cooperativa Școlară** se petrec lucrurile altfel, cam negustorește, însă cu cheltueli mai reduse.

Astfel, se duce delegatul **Cooperativei,** de câte ori este nevoe și procură ceeace a plătit, — ba poate să mai ia și mărfuri în comision, mărfuri ce se achită după vânzare.

In cazul acesta librarii din orașe au un organ quasi-oficial: **Cooperativa,** tutelată și îndrumată de către Directorul Școalei din fiecare comună rurală.

Se înlesnește astfel tot **serviciul aprovizionărilor didactice,** cu toate anexele lor destul de variate, procurate numai de cei ce se pricep la articole școlare.

COOPERATIVA ȘCOLARA DE MINORI

Dacă până aici lucrul este cum nu se poate mai potrivit, ca să se execute prin **cooperativa școlară,** — restul, după cum vom vedea că se pretinde astăzi, este cu totul exagerat.

Intr'adevăr, cine compune **cooperativa școlară** astăzi?

Numai elevii școlilor, copii, minori, cari n'au nici pricepere, nici răspundere legală.

De altă parte **Statutul acestor Cooperative Școlare,** mai cere ca membrii Cooperativei, minorii respectivi, să facă **Adunări Generale,** să aibă **Consiliu de Administrație,** să aibă **Comitete de Cenzori,** să se joace de-a **administrația Societăților Coopertive,** fiindcă așa a crezut Centrul că este posibil.

Remarcăm că Domnul Invățător Diriginte, nu are alt rol decît acel de îndrumător al **Cooperativei.**

Istr'un cuvânt **administrație, control și Registre,** totul încredințat școlarilor Comunei Rurale.

Pentru aceasta, elevii cari vor avea grija **Cooperativei,** trebue să țină și **Registrele activității lor.**

In privința aceasta nu s'a pierdut din vedere să se prevadă că, Cooperativa școlară să aibă Registrele obișnuite la Societăți astfel:

1. Registrul de Procese Verbale ale Adunării Generale.
2. Registrul de Procese Verbale ale Consiliului de Administrație.
3. Registrul de Procese Verbale ale Cenzorilor.

4. Registrul de Casă, după un model nepractic pentru banii pe care încasatorul (elev) trebue să-i predea în fiecare seară.

5. **Registrul de Partizi pentru Cooperatori,** cărora li s'au rezervat coloane pentru **Capital** și coloane pentru **Depunerile** spre **fructificare.**

6. **Registrul de Mărfuri,** foarte necesar, însă foarte nepotrivit întrebuințat, întrucât se notează în el toate primirile, **ca și vândute,** cu toate că găsim stocuri rămase nevândute.

7. **Registrul de Depozit,** în care se pretinde să se găsească stocul din depozit ce rămâne de plasat ulterior.

8. **Registrul de Chitanțe,** Chitanțierul.

9. **Registrul de Bunuri de Plată,** Bonierul.

10. **Dosarele Actelor de cheltueli,** facturi, bonuri provizorii, chitanțe, note de mână, etc...

Toate acestea trebue să le țină școlarii din clasele V, VI, VII-a rurală, să le țină, fiindcă li s'au predat **noțiuni de Contabilitate.**

Aceleași persoane minore, **cu noțiunile de Contabilitate,** trebue să mai facă și **Bilanț** și **Cont de Profit & Pierdere,** pentru fiecare an școlar.

Și ca și când aceste lucruri n'ar fi prezentat destulă greutate pentru oameni mari, majori, nu băețandri minori; s'a mai adăogat că **Bilanțul și Contul de Profit & Pierdere** se închee la 30 Iunie, iar deschiderea se face la 1 Septembrie.

In chipul acesta rămân două luni fără nici un căpătâi, cu toate că **Coperativa Școlară** are și ea un **Inventar** al mobilierului, Bibliotecii, Efectelor, Casei sale, etc...

Cooperativa însă mai are și un **stoc de materiale școlare,** unele ale Cooperativei, altele primite spre vânzare dela negustorii din orașe.

Așa fiind, nu se poate ca aceste realități să rămână fără evidențiere în Conturile Cooperativei.

Acum dacă ne referim numai la **Registrul de Mărfuri,** presupunem, lucrul comun de altfel, că din articolele scolastice s'au făcut în cursul unui an, numai 2—3 aprovizionări și că aceste aprovizionări s'au făcut cu prețuri diferite.

Această variație de prețuri, a obligat pe administratori să facă **Prețul de Cost mediu,** și **Prețul de Vânzare,** la cele

peste 100 articole școlare, necesare elevilor și elevelor unei școli rurale mixte.

Aceste lucrări ne fac să ne dăm repede seama, de ceeace se poate întâmpla, — de greșelile pe care le pot comite elevii executori, și de consecințele ce le au pentru Cooperativă asemenea erori.

Ce să mai vorbim de competențele **Adunărilor Generale, Consiliului de Administrație** și **Cenzorilor** și de ceeace pot scrie acei copii în Registrele respective?!

La toate acestea se mai adaogă sarcina facerii **Inventarului, Bilanțul, Contul de Profit & Pierdere** etc. toate lucrări pe care le pot încurca majorii, cu învățătură contabilă serioasă, nu cu noțiunile care să le fie predate tot de învățători. Bieții Invățători, ce nu sunt ei puși să facă?! Numai când s'ar cerceta cărțile și programul cursului, complimentar, clasele V, VI și VII s'ar vedea cât li se pretinde să știe aceștia și ce trebue să învețe ei, pe tineretul școlar de sub îngrijirea lor.

Apoi ce noțiuni de Contabilitate pot preda învățătorii, când poate au uitat și ei noțiunile, destul de reduse, care li s'au predat în Școala Normală.

Iată de ce, dacă admitem **cooperarea scolastică**, apoi conducerea să fie dată în grija oamenilor pricepuți, atât la **Administrație**, cât și la **Contabilitatea** pe care să o țină **Cooperativa școlară rurală.**

Altfel sunt surprize păgubitoare ideei originare, — surprize care nu fac decât să contribue la compromiterea unor bune intenționi, realizate cu totul contrariu, de cum s'ar fi putut aștepta inițiativa **Coperativelor Școlare.**

CONTUL „CAPITALUL COOPERATIVEI ȘCOLARE" SAU „COOPERATORII COOPERATIVEI X, CONT CAPITAL"

In cele ce urmează, ne vom ocupa de **Contul Capital** la Cooperative, problemă care se pune astăzi și pentru Capitalul dela **Societățile anonime.**

Luând ca exemplu forma și conținutul unei Situații de Cooperativă, vom avea :

SITUAȚIA COOPERATIVEI ȘCOLARE X

la data de .....

Activ		Pasiv	
Mobilier	2.000	Capitalul Coop. X .	10.000
Biblioteca	5.000	Depunerile Coop X	5.000
Marfa	6.000		
Casa	2.000		
	15.000		15.000

O asemenea Situațiune, foarte exactă și perfect contabilă, nu ne arată **contul Cooperatorilor,** a cărui desvoltare am avea-o în **Registrul de Cooperatori.**

Acelaș lucru îl avem astăzi la **Societățile Anonime** cu **acțiuni nominative.**

Intr'adevăr și la acestea găsim, în Pasivul lor, figurând **Contul Capital,** care în genere nu-și are un desvoltător al **Acționarilor,** ce stăpânesc **Acțiunile nominative,** emise de aceste Societăți.

Ce ar fi de făcut? Cum ar trebui să se facă înregistrările referitoare la **Capital,** pentru ca Contul respectiv să poată avea **Desvoltătorul analitic** în **Contabilitatea Societății Cooperative** sau **Anonime?**

In asemenea cazuri urmează ca să întrebuințăm un alt termen în locul termenului de Capital, obișnuit până astăzi. Contul Capital era îndestulător pentru vremea când nu ne interesau **Asociații,** fiindcă erau **Acțiuni la purtător,** a căror transmitere nu era nevoe să fie adusă la cunoștința Societății.

Acum însă **când s'a nominalizat totul,** nu se mai poate conta numai pe termenul „Capital" din trecut, ci trebue să se poată folosi attul, grație căruia să avem și **desvoltătorul respectiv.**

Debit	Data	Credit
10.000	Coperatorii Cooperativei X = Coperatorii Cooperativei X, **Cont Capital**	10.000
	Se înregistrează subscrierea la Capitalul Cooperativei X, de către următorii:	
	A	
	B	
	C ..... etc....	

Iar achitarea obligațiunei din subscriere se va înregistra astfel :

Debit	Data	Credit
10.000	Casa = Coperatorii Cooperativei X Incasat numerarul pentru subscrierea făcută de Cooperatorii : A..... B..... C..... etc....	10.000

După aceste două înregistrări se vede că rămâne Situația următoare :

COOPERATIVA ȘCOLARĂ
la data.....

Activ		Pasiv	
Casa	10.000	Cooperatorii Cooperativei X *Cont Capital*	10.000
	10.000		10.000

Acum apare Contul : **„Cooperatorii Cooperativei X, Cont** Capital", a cărui **desvoltare** ne va da **numele** fiecărui Cooperator.

Acelaș lucru credem că e necesar să se facă și la **Societatea Anonimă,** unde am avea, în locul **Contului Capital,** Contul: „ACȚIONARII SOCIETAȚII ANONIME, CONT CAPITAL".

Acestui cont ar urma să i se țină **Registrul de Acționari,** cu numele proprii ale Acționarilor, întru cât, fiind vorba de **acțiuni nominative,** este nevoe să **se țină socoteală** și de **numele fiecărui acționar, proprietarul legal** al acțiunilor menționate în acel Registru.

Se va renunța astfel la termenul de **„Capital"**, întrebuințat așa simplu, termen care a provocat atâtea nedumeriri, până când **Doctrina Contabilă, Juridico-Economică** (Profesor Sp. Iacobescu) a stabilit definitiv ceea ce este Capitalul, din toate punctele de vedere.

LUCIA SP. IACOBESCU
Profesoară de Contabilitate
Liceul Comercial de fete Nr 3 Buc.

Reglementarea înregistrării operațiunilor

în contabilitatea în partida dublă

Legea asupra contabilității publice și asupra controlului bugetului și patrimoniului public din 1929, arată că bugetul este **actul** prin care sunt prevăzute și prealabil aprobate veniturile și cheltuelile anuale ale Statului și ale tuturor serviciilor publice (art. 4); că încasările trebuesc făcute venit în **întregimea lor** și trecute la un articol de venituri prevăzut în buget, cheltuelile directe din încasări constituind o infracțiune, sancționată de art. 225 și 226 din lege (art. 17).

Făcând o comparație sumară între un buget și un cont de profit și pierdere se observă următoarele deosebiri mai principale:

a) Bugetul apare odată cu fiecare nou exercițiu fianciar, în timp ce contul de profit și pierdere apare numai la sfârșitul anului financiar.

b) Bugetul este o prevedere **de viitor,** iar contul de profit și pierdere dă socoteală despre ceeace s'a făcut în **trecut.**

c) Bugetul cuprinde la cheltueli și sume destinate unor investiții în timp ce contul de profit și pierdere nu cuprinde decât cheltueli consumate, alocațiuni pentru crearea sau suplimentarea de fonduri, beneficiul realizat sau pierderea produsă.

d) Bugetul funcționează în tot cursul exercițiului financiar, pe când contul de profit și pierdere funcționează (în mod normal) numai la finele anului, și numai în vederea colectării veniturilor și cheltuelilor, a compensării între ele a sumelor colectate în vederea stabilirii soldului final, sold care poate fi câștig sau pierdere.

De fapt, am putea spune că bugetul este un cont de profit și pierdere a priori iar contul de execuție al bugetului, prevăzut de art. 150 din citata lege, contul de profit și pierdere propriu zis, deoarece el este întocmit la finele perioadei de existență a exerc. respectiv, cu aceea deosebire, că el cuprinde și plăți de investiții.

Am arătat în mod sumar cele de mai sus spre a vedea că pentru contabilitatea publică a Statului, încă în 1929, s'a reglementat și s'a precizat:

1. Că există și în contabilitatea publică un cont de profit și pierdere la care se contabilizează veniturile Statului, și anume unul inițial — arătând norma de urmat, care este bugetul și altul final — indicând executarea, care este contul de execuție al bugetului.

2. Că încasările prevăzute ca venituri bugetare, toate trebuesc făcute venit în întregimea lor la un articol de buget și

3. Că orice cheltuială făcută direct din încasări este o infracțiune sancționabilă — deci interzisă.

Trecând la examinarea înregistrărilor făcute în contabilitatea în partidă dublă, constatăm că nu întotdeauna o înregistrare normală este corectă sau chiar legală. Astfel încasarea unor dobânzi, a unor chirii, a unor impozite restituite, etc., contabilizate în contul cărora se face plata aceloraşi cheltueli, automat dau naştere la compensări de rezultate ocazionate în cursul anului, încât acestea vor fi micşorate dacă nu chiar eliminate din contul de profit şi pierdere, care ar trebui să fie oglinda **tuturor rezultatelor** întreprinderii.

Aceste compensări se datoresc desigur faptului că unele conturi având o denumire imprecisă sunt folosite greşit pentru a se înregistra atât încasări cât şi cheltueli de aceeaşi natură.

Dăm mai jos câteva exemple de conturi de rezultate a căror denumire neclară produc asemenea compensări inadmisibile din punct de vedere fiscal.

a) Contul dobânzi şi comisioane.

La debit se vor înregistra sumele plătite iar la credit sumele încasate, făcându-se posibilă compensarea.

b) Contul Chirii.

La debit se vor înregistra sumele plătite pentru imobilele închiriate iar la credit se vor contabiliza sumele încasate dela locatarii imobilelor întreprinderii, încât compensarea se face dela sine.

c) Contul Diferențe la curs la efecte.

La debit se vor trece sumele reprezentând minusul de curs la efectele deținute de întreprindere şi la credit se vor

trece sumele reprezentând plusul de curs al unora din acele efecte, astfel că și aci se face compensare.

d) Beneficiu la mărfuri.

La credit se va cotabiliza beneficiul rezultat la vânzarea mărfurilor iar cu pierderile și lipsurile la mărfuri se va debita contul de mai sus, încât ele dispar în masa operațiunilor tot pe cale de compensare.

Asemenea compensări se mai pot ivi la numeroase alte conturi deschise într'o contabilitate în partidă dublă.

Soldul tuturor acestor conturi, se va trece apoi asupra contului colector de rezultate — contul de profit și pierdere, pentru închidere.

Desigur utilizarea acestor conturi, atât pentru venituri cât și cheltueli de același fel, este o greșeală ce pornește chiar de pe băncile școlilor de specialitate contabilă și ele sunt eronat explicate în multe manuale didactice.

Dacă însă asemenea erori au putut dăuna altă dată, astăzi nu mai este permisă confuzia din trecut deoarece schema contului de profit și pierdere tip prevăzută de art. 52 din Regulamentul legii bancare din 1934 prevede la debit între altele și conturile „Dobânzi plătite", „Comisioane plătite", „Diferențe de curs", iar la credit conturile „Dobânzi încasate", „Comisioane încasate" etc. Aceasta însă s'a produs deabia în anul 1934 și numai pentru bănci, totuși este o reglementare binevenită.

Merită a fi semnalat și faptul, că, „Consiliul Superior al Administrării Intreprinderilor și Avuțiilor Publice" creiat în 1929, a întocmit un tip de bilanț obligatoriu pentru Regiile Autonome în care s'a prevăzut trecerea separată a cheltuelilor și veniturilor după denumirea lor, **fără a se face compensație între ele.**

Intrucât știm că există o Comisiune pentru „Normarea Contabilității" credem că acesteia i-ar incumba în special sarcina de a stabili anumite norme consultative de înregistrare pentru întreprinderile comerciale sau industriale particulare, deoarece înregistrările eronate, făcute în cursul anului sau chiar la finele lui, pot influența foarte mult realitatea, legalitatea sau chiar buna intenție a conducătorilor de întreprinderi.

Nu vreau să desconsiderăm importanța normelor ce urmează să fie stabilite cu privire la întocmirea și prezentarea bilanțurilor, totuși nu putem fi de acord atunci când se dă mai multă importanță formei decât fondului propriu zis.

Astfel, s'ar fixa o normă mai uniformă după care s'ar putea ghida numeroșii contabili din întreprinderi și în ceea ce privește înregistrările nu numai cu privire la operațiunile de bilanț, evitându-se unele denaturări dăunătoare fie întreprinderii fie chiar profesiunei de contabil.

CONST. IGRIȘAN
Expert Contabil

COLEGIALE

— **D. Prof. G. Mladenatz** a fost numit Decan al Corpului Contabililor.

— **Dr. Anton Alexandrescu** de la B. N. R. a fost numit Ministru al Cooperației.

— **D. Marin Lupu**, licențiat al Academiei de Comerț și licențiat în drept a fost numit Director General al Cooperației.

— In Monitorul Oficial Nr. 33 din 10 Februarie a apărut numirea următoarelor comisiuni înterimare la Corpul Contabililor :

Consiliul Superior. D-nii Prof. G. Mladenatz, Prof. dr. D. Voina, Prof. C Marco, G. Maevschi, Lupu Marin, Dr. Marcel Kendler, Nuvel, Ionescu Lazu, Manole Vâlcu și Marcel Rottman.

Consiliul Secției Ilfov, D-nii Dr. V. Protopopescu, C. Boc. Florian Theodoru, V. Modoran, Marcel Horovitz, Leonte D. Pavel, Th. Angelescu și Th. Coman.

Urăm colegilor noștri spor la muncă.

ALEXANDRU A. GEORGESCU
AGENT OFICIAL
La Bursa de Efecte, Acțiuni și Schimb din București
EXPERT CONTABIL
Birou : Str. Ion Ghica Nr. 2. — Telefon 5.28.66
(Vis-à-vis de Corpul Experților Contabili)
Domiciliu : Str. Vasile Lascăr Nr. 33. — Telefon 2.42.85
Execută orice ordine de cumpărări și vânzări de acțiuni și efecte publice

Recenzii

„Justiția Britanică", de **Sir Maurice Sheldon.** Amos K. C., trad. de **Radu Alexandru Florescu,** Ed. Intrepr. Alexandru I. Botez, București 1945, pag. 78.

Traducătorul a ales o lucrare de mare însemnătate pentru cunoașterae instituțiilor engleze „Justiția Britanică". Este foarte însemnată ideia pe care o subliniază în „cuvânt înainte" că „pentru a se putea vorbi de o **adevărată** sau **reală** democrație, este mai ales nevoe ca această organizare a Statului să fie sprijinită pe un respect total al legilor și pe încrederea desăvârșită a obștei în justiția țării (p. 4).

De fapt lucrarea tratează despre infracțiuni — ofense — mai grave — indictable — și mai ușoare — non-indictable — și despre autoritățile principale ce sunt însărcinate cu descoperirea și urmărirea infracțiunilor.

Acestea sunt: coroneri care cerctează crimele. Poliția care constitue „ochii și mâinele judecătorului de pace", „cea mai de seamă îndatorire a gardienilor publici este de a apăra Pacea Regelui și a-i aduce pe infractori în fața justiției (p. 31).

Judecătorii de pace judecă pricinile de competența lor, emit sau refuză să emită mandate de aducere și de arestare (p. 39).

Directorul urmăririlor publice pornește și conduce procedura penală (p. 47) funcție creiată numai de 60 ani, de unde coronerii datează din sec. 12.

Restul lucrărei tratează despre felul în care este judecată o pricină penală în Anglia (p. 51—75).

In „încheere" arată trăsăturile de seamă ale sistemului judiciar englez, relevând că „orice concentrare sau informație publicate de către un ziar cu privire la o pricină ce se află în curs de judecată și care ar avea drept scop se aducă vreo atingere părerii sau atitudinii juriului, constitue infracțiunea de „dispreț al instanței". Justiția engleză se bucură de un mare prestigiu.

Dr. Brateș

D. **Eraclie Sâsânea.** Analiza conturilor (din punct de vedere contabil și fiscal), Buc. pag. 240, lei 1500.

Este îmbucurător faptul că organele fiscale superioare găsesc — chiar în aceste vremuri de grea răspundere ce apasă asupra lor — răgazul necesar pentru ca în liniște să trateze probleme contabile și fiscale sub aspectul lor technic și practic.

In chipul acesta, se va ajunge ca organul fiscal și Contribuabilul — reprezentat prin technicianul contabil — să vorbească aceiași limbă, — ceeace azi nu totdeauna se întâmplă, deși și unii și alții pot să fie formați la aceiași școală.

Autorul cărții „Analiza conturilor", d. inspector financiar E. Sâsânea, face parte din aceia, cari înțeleg cât de utilă este încrederea reciprocă și justa interpretare a textelor de legi. De aceea, am citit cu mult interes lucrarea sa și am constatat cu plăcere că d-sa spre

deosebire de alți fiscaliști examinează cu obiectivitate în lumina doctrinei și a jurisprudențelor diferitele texte de legi și deciziuni ale Comisiei Centrale fiscale.

Astfel spre a lua numai un caz, la pag. 32 vorbind de rezerva statutară, d-sa se raliază la punctul de vedere exprimat și într'o Decizie a Comisiei Centrale Fiscale (M. O. Nr. 40 din 1931) și anume că rezerva statutară poate să fie făcută la beneficiul fiscal nu beneficiul Comercial, cu toate că ulterior acestei Decizii, textul modificat al legii vorbește de *„beneficiu net arătat prin bilanț"* — ceeace, după noi, nu schimbă interpretarea justă dată de sus zisa Decizie și însușită de autor.

Asemenea la pag. 42 autorul, citând o decizie a Comisiei Centrale fiscale, (Nr. 480 M. O. 125 din 1943) care spune că nu se acordă amortizări la instalațiuni, cari n'au fost în funcțiune scrie :

„Cu tot respectul hotărârilor luate de Comisia Centrală nu putem fi de acord cu soluția dată. In adevăr practica a dovdeit că instalațiunile industriale se uzează mai repede stând decât funcționând."

Totuși, găsim și la autor o interpretare de ordin fiscal, care după noi este greșită.

D-sa aprobă punctul de vedere al fiscului care taxează drept sporuri de capital folosirea unei rezerve pentru acoperirea unei pierderi de Bilanț și le taxează cu timbru proporțional.

După noi, este un punct de vedere neîntemeiat căci atât codul de Comerț cât și legea fiscală permite formarea de rezerve de beneficiu — fără a le taxa ca spor de capital. Ori dacă n'au fost taxate ca spor de capital când au fost formate — cu atât mai puțin pot fi taxate cu timbru proporțional, când sunt folosite în scopul pentru care au fost creiate.

Dar textul legii timbrului este clar și nu se mai poate face discuții de ordin teoretic în ceeace privește rezervele obișnuite.

Insă autorul merge mai departe și consideră că și micșorarea fondului de rezervă pentru creanțe dubioase când are loc o pierdere la creanțe ar fi majorare de capital și deci impusă la taxa timbrului proporțional (pag. 177) când însă-și Codul de Comerț obligă să se treacă datoriile de încasat pe valorea lor reală.

Din citirea expunerii dela pagina 11, ar reeși totuși că atunci când fondurile sunt consumate pentru scopul pentru care au fost creiate nu mai este vorba de plata acestui impozit.

In altă ordine de idei, vedem că autorul consideră metoda impunerii pe baza coeficientului de rentabilitate ca o metodă mai sigură căreia îi dă preferință față de metoda impunerii beneficiului real.

Noi considerăm din contră că, dacă din punct de vedere practic fiscal, Statul a găsit într'adevăr o metodă mai sigură de impunere, **căci chiar dacă este pagubă, Statul încasează impozit** din punct de vedere doctrinar, această impunere nu mai constitue un impozit pe venit ci un impozit pe cifra de afaceri.

In ce privește doctrina contabilă, autorul folosește teoria economică-patrimonială cu clasificarea conturilor a d-lui prof. Sp. Iacobescu.

Observăm însă la autor și unele reminiscențe ale vechei teorii materialiste, care pleca dela formula Activ—Pasiv = Capital întrebuințându-se expresiunea de Pasiv numai pentru Datorii, ceeace nu corespunde noțiunei de Pasiv în teoria economică și nici denumirei de Pasiv din orice Bilanț, care se știe că cuprinde atât Datoriile cât și Capitalul.

La aceiași pagină (6) autorul spune „prin Capital înțelegem măsura, în care întreprinzătorul sau creditorii acestuia au dreptul de dispoziții asupra averii."

Formularea definiției de „**dispoziție asupra averei** nici din punct de vedere juridic, nici din punct de vedere contabil, — credem că nu este potrivită.

Creditorii nu au drept de dispoziție asupra Averii, — drept care este al Subiectului de Patrimoniu cu condiția să nu pericliteze drepturile creditorilor.

Creditorii au numai dreptul ca în condițiunile Contractului de împrumut să ceară să fie îndestulați din averea totală a titularului Patrimoniului, — nu și a dispune de averea debitorului.

In ce privește clasificarea Conturilor, găsim că pentru împărțirea materiei tratată de autor, era firesc să pornească dela o clasificare, — care s'a încetățenit la noi, fiind adoptată de atâtea generații formate la școala d-lui prof. Sp. Iacobescu.

Această clasificare însă din punct de vedere doctrinar — are lipsuri — care vor duce credem la modificări în gruparea conturilor.

In lucrarea noastră „Tratat de Contabilitate" vol I am încercat o clasificare de conturi pornind dela cele două aspecte ale Patrimoniului — Avere și Fonduri — ceeace credem că va prilejui discuțiuni și noi contribuții la teoria conturilor.

Preocuparea d-lui dr. Sâsânea a fost însă nu de a trata probleme doctrinare ci probleme contabile și fiscale de aplicațiune practică, — reușind să ne de a o lucrare prețioasă, care poate fi consultată cu mult folos de întreprinzători, contabili, avocați și de organele fiscale chemate să aplice legile fiscale cu dreptate și obiectivitate.

Dr. V. M. Ioachim

Theodor Ludu, „Armonizări Bibliologice și Sugestii Catalografice", Inst. „Astra" Brașov, 1944 pag. 27.

Cu sfială apare condeiul să facă recenzia lucrării de mai sus, după ce am citit-o încet, în decurs de trei zile, cu intermitențe.

Lucrarea d-lui Ludu este o chintesență care ar putea face obiectul unui volum.

Autorul învederează necesitatea închegării unei discipline științifice care să studieze nu numai cartea, dar orice documentație în evoluția, păstrarea și prezentarea lor, sprijinit pe observații proprii și pe autori străini ca Paul Otlet, care în „Traité de documentation" Bruxelles, 1934, p. 9, spune: „Nous avons besoin maintenant non plus seulement de Bibliographie, description des livres, mais de Bibliologie, c'est dire une science et une téchnique générales du document".

Spre deosebire de Otlet, autorul păstrează pentru știința organizării cărții denumirea corespunzătoare și cuprinzătoare, îndestul pătrunsă în vorbire. Bibliologia, ca o ramură particulară a documetanției (p. 3).

Documentația poate să fie realizată: grafic, optic, sonor, prin radiotelevizione, muzee sau altfel în viitor? (pag. 4).

Citează mai mulți autori care s'au ocupat de cunoașterea cărții ca știință și relevă concepțiile înaintate ale autorilor ruși: A. V. Loveaghin și M. N. Kufaev (p. 5 și 6).

Dintre autorii români citează pe: N. Georgescu-Tistu, Al. Sadi-Ionescu, Ioachim Crăciun, Ing. D. Drăgulănescu, Dumitru H. Muster, D. Munteanu-Râmnic, Eugen Păunel, Al. Tzigara-Samurcaș, Ioan Lupu și alții.

O legătură cu specialitatea noastră contabilă o găsim în opinia autorului — deosebită de a altora — că: „între registrul de intrare, unde cartea se contabilizează și trebue să fie descrisă după toate normele catalografiei și până la catalogul ideologic este o legătură indestructibilă" (p 24).

Inainte de instituirea oficială a învățământului bibliografiei la Universitatea din București, începutul s'a făcut la Cluj (12 Noembrie 1932).

Sorbelli împarte bibliologia în Bibliologia propriu zisă, Bibliografia, Biblioteconomia și Bibliotecografia (pag. 8).

D. Ludu face o schemă a Bibliologiei care cuprinde armonios disciplinele legate de carte; el îmbină teoria cu aplicația în exemplificări.

Dr. Brateș

Corneliu C. Secășeanu, *„Numismatica Medievală și Modernă"*, Tip. Cartea Românească, București 1942 p. 96.

Cercetătorul pasionat nu încetează activitatea, chiar în mijlocul celor mai mari frământări. Astfel colegul nostru d. Corneliu Secășanu, ale cărui numeroase și valoroase lucrări am avut prilejul să le relevăm în coloanele revistei noastre, este preocupat cu o importantă lucrare pe care o așteptăm.

Numismatica evului mediu cuprinde monetele secolelor VI—XV-lea, iar numismatica modernă cuprinde perioada sec. XV—XVIII-lea.

Numismatica se leagă strâns de istorie: ea arată, în parte, mentalitatea și posibilitățile tehnice ale diriguitorilor cari dispuneau de baterea monetelor. De aceea studiul monetelor este întotdeauna interesant.

Cu toată năvălirea popoarelor barbare și cu toată nestabilitatea politică și economică, întâlnim în evul mediu o adevărată evoluție culturală și o artă monetară destul de variată.

Autorul examinează monetele diferitelor popoare din cursul evului mediu și trage concluzia că vechile noastre monete moldovene și muntene trebuesc studiate în legătură cu acestea (pag. 44).

La sfârșitul sec. al XIV-lea etalonul argint era înlocuit în Europa cu etalonul aur (p. 49) de aceea în epoca modernă găsim mai multe monete de aur.

Talerul a fost cea mai importantă monetă a acestei epoci. Alte monete au mai fost: marca de argint și de aur, ducatul, galdenul, creițarul, hellerul, Ludovicul de aur, Fredericul de aur, suveranul (sovereign) de aur, groșii, solidul suedez, denga, copeica și rubla în Rusia, leul și paraua în țările românești, libra turcească de aur și piastrul etc.

Toate monetele sunt studiate cu privire la conținutul, greutatea și efigiile lor, cu explicarea legendelor. Cele 60 clișee, cu reproduceri de monete, sunt bine reușite.

Lucrarea d-lui C. Secășanu îmbogățește literatura noastră și merită a sta la loc de cinste în orice bibliotecă.

Dr. P. D. Brateș

Dr. T. R. Ioanițescu, „*Planul Beveridge*", București, 1944, Tip. „Cugetarea" p. 89.

Autorul este de mult preocupat de chestiunile sociale, cu aplicarea în special la țara noastră; lucrările d-sale de până acum îl îndrituesc la un titlu de merit.

In lucrarea de față analizează vastul plan de securitate socială al Prof. englez Beveridge.

Tendința noastră, a oricărei făpturi omenești, este *siguranța;* siguranța persoanei, siguranța avutului, siguranța zilei de mâine. Orice reformă socială trebue să aibă în primul rând această deviză. Muncitorul de orice categorie trebue să fie pus la adăpost de lipsurile ce ar putea să-l apese în anumite momente și împrejurări: boală, incapacitate de lucru, lipsă de lucru, lipsă de posibilitate de aprovizionare, cataclisme, etc.

Planul Prof. Beveridge a apărut în urma unor lungi și laborioase studii, ca un raport al său către comisiunea specială instituită pentru chestiunile sociale în Anglia, intitulat „Social insurance and allied services" (Asigurările sociale și servicile conexe).

Obiectivele principale ale planului sunt: „securitatea socială", și „înlăturarea sau suprimarea mizeriei". El se referă la ocupațiile tuturor persoanelor și preconizează o asigurare națională generală, cu cotizații din partea asiguraților, patronilor și a statului.

Securitatea socială a fost anunțată în punctul 5 al „Chartei Atlanticului" din 14 August 1941, care tinde a realiza cea mai perfectă colaborare între toate națiunile, în domeniul economic, în scopul de a garanta tuturor popoarelor condiții de muncă mai bune, prosperitatea economică și securitatea socială.

In primul rând se urmărește asigurarea unui venit minimal (minimum de existență) apoi, alocații pentru copii, asistența medicală, asigurarea contra șomajului, găsirea de posibilități de muncă.

Planul Beveridge pune baza în special pe crearea unui sistem de asigurări naționale obligatorii pentru întreg poporul. Sunt cinci giganți împotriva cărora asigurarea trebue să lupte; primul este mizeria, cel mai ușor de atacat; ceilalți uriași sunt: boala, ignoranța, murdăria și lenevia (p. 31). Opt riscuri elementare sunt prevăzute: șomajul, incapacitatea de muncă, pierderea mijloacelor de existență, retragere sau bătrânețea, nevoile femeii măritate, cheltueli de înmormântare, starea de copil și boala. Asigurarea trebue neapărat să fie complectată cu servicii naționale de sănătate și readaptarea profesională și organizații pentru menținerea ocupațiilor. Alocațiile pentru copii sunt menite să încurajeze și să înlesnească refacerea neamului.

Orice plan de asigurare trebue să fie bazat pe un sistem monetar sănătos și durabil. Cu surprizele pe care ni le oferă fluctuațiile valutare nu se poate păși spre mari speranțe pentru asigurați

Planul securității sociale alcătuit pentru Marea Britanie de Prof. William Beveridge poate servi ca bază a unui sistem de asigurări sociale în orice țară din lume și de sigur și la noi, unde nu putem spune că suntem înapoiați, ci dimpotrivă; am realizat foarte mult, totuși este încă mult de făcut pentru a ne încadra într'o ideologie nouă, cu adevărat democratică.

Dr. P. D. Brateș

Const. Titel Petrescu; „Socialismul in România". Biblioteca Socialistă 1944, pag. 480, lei 1.000.

După lucrarea d-lui Lucrețiu Pătrășcanu, exponentul partidului comunist, „Problemele de bază ale României", despre care m'am ocupat în coloanele acestei reviste (Nr. 9—12), d. Const. Titel Petrescu, șeful partidului social-democrat, ne dă o icoană fidelă a mișcării socialiste în România, începând cu socialismul utopic dela începutul secolului al XIX-lea reprezentat în România prin Th. Diamant, discipolul lui Ch. Fourrier și terminând cu socialismul științific și constructiv din zilele noastre, oprindu-se la Septembrie 1940, când regimul de atunci a făcut imposibilă orice manifestare politică independentă.

După aproape o sută de ani de luptă, în care n'au lipsit succese și înfrângeri, speranțe și deziluzii, ideia socialistă a mers înainte, pătrunzând tot mai adânc în straturi largi ale populației, până a ajunge și în România factor important de guvernământ.

D. C. Titel Petrescu, prin expunerea sobră, obiectivă și documentată a ideilor și faptelor sociale și politice în România în acest secol, proectează o lumină vie asupra unei lupte însuflețită de cele mai frumoase idealuri, înlăturând o serie de prejudecăți cu privire la noțiunea de „socialism", care, după cum reese din tot istoricul mișcării, este departe de a însemna distrugere, anarhie sau chiar impunerea cu forța a unei anume organizații economice sau a unei anume ideologii.

Din contră, în toate manifestările sociale și politice, s'a propovăduit legalitatea, libertatea de gândire, câștigarea luptei prin convingere;

de aceea în mișcarea socialistă intelectualii au avut și au un rol foarte important, după cum așa de frumos arată autorul.

Cu mijloace legale, cu o continuă acțiune de propagare a ideilor socialiste, această mișcare, fără a fi participat la guvernare, a reușit să facă ca partidele burgheze să adopte și pentru România o serie de reforme pentru care luptau socialiștii.

Ziua de 8 ore, reglementarea muncii copiilor și femeilor, repauzul duminical, asigurări sociale, etc., deziderate pe care le vedem exprimate în toate congresele și în toate manifestările socialiștilor români sunt azi bunuri câștigate pentru muncitorime.

Că — până a ajunge aci — unii lupători au suferit închisoare, shingiuiri, au îndurat mizeria, alții au plătit cu viața credința lor într'o lume mai bună, aceasta nu face decât să apară într'o lumină și mai vie drumul parcurs și ce mai rămâne de parcurs.

Cine citește paginile pline de avânt și de dragoste de oameni din lucrarea d-lui C. Titel Petrescu poate să nu fie de acord cu toate criticile aduse sistemului capitalist, căruia și socialiștii îi recunosc contribuția la progresul tehnic, științific și economic, poate să nu fie convins că socializarea tuturor mijloacelor de producție duce la o sporire a bunurilor, respectiv a bogăției pentru toți, însă nu poate să nu recunoască ca justă și omenească lupta dusă pentru a face ca întregul popor să se bucure de binefacerile civilizației și progresului, sporind producția și introducând o repartiție mai justă a venitului.

De sigur că scopul lucrării nu a fost să facă o expunere a doctrinei socialiste, de aceea vom găsi în această istorie a socialismului în România unele fapte și idei, cari din punct de vedere doctrinar ar avea nevoie să fie explicate. Astfel, socializarea pământului ca unul din principalele instrumente de producție, este în contradicție cu reforma agrară bazată pe împroprietărirea țăranilor și totuși partidul socialist a avut această reformă printre punctele sale de program.

Marele doctrinar al socialismului român, C. Dobrogeanu-Gherea, a căutat să dea o explicație acestei antimonii, după cum ne arată autorul la pag. 370—371. Nu putem spune că a reușit.

In ce privește socializarea instrumentelor de muncă, se pare din atitudinea pe care mișcarea socialistă a avut-o totdeauna față de meseriași că aceștia sprijinindu-se în primul rând pe munca lor, pot folosi individual unelte, scule și poate chiar mașini, care să ușureze și să mărească randamentul muncii.

In orice caz, ideia de proprietate și limitele ei nu reies destul de bine conturate; din programele și dezideratele formulate în diferite ocaziuni se vede că partidul socialist român a înțeles ca prin etape să se ajungă la realizarea organizației socialiste, propunând în sistemul capitalist chiar, să se introducă reforme, anticipând viitoarea societate socialistă.

Astfel la Congresul din 1933 se propunea:

1. Naționalizarea minelor și a industriei de petrol.

2. Punerea sub controlul riguros al Statului a cartelurilor și trusturilor.

3. Naționalizarea treptată a industriilor cu caracter de monopol, începând cu industria zahărului.

4. Naționalizarea societăților de asigurări.

5. Reducerea orelor de lucru la 40 pe săptămână.

6. Asigurarea obligatorie împotriva lipsei de lucru.

Este interesant că asemenea puncte se găsesc și în programele unor partide care nu sunt caracterizate drept muncitorești, căci din moment ce toate aceste reforme sunt propuse în vederea sporirii producției și a unei vieți mai bune pentru marile mase, nu se poate să nu se găsească un teren comun de înțelegere pentru oameni cari sincer doresc binele țării lor și aceasta reiese în mod clar din lucrarea d-lui C. Titel Petrescu, că a format totdeauna și preocuparea partidului socialist.

Suntem convinși că citirea cărții „Socialismul în România" va câștiga mulți aderenți pentru ideile sociale înaintate în vederea unei mai juste răsplătiri a muncii fiecăruia, manuală sau intelectuală.

Dr. V. M. Ioachim

„ROCEGO"

ROMULUS C. GONȚA

Reprezentanțe — Agentură — Comision

Of. reg. com. Nr. 31/942

IMPORT — EXPORT

București, Pasagiul Român Nr. 15; cont C. E. C. 5489; cont Banca Chrisoveloni, Banca Urbană, Banca Centrală pentru Industrie și Comerț, Banca Timișoarei — Telefon 3.14.75.

Import de: Blănuri fine, pânzeturi, ștofe, manufactură, galanterie, încălțăminte, marochinărie, mașini, accesorii și materiale pentru industria geofie.

Export de: Animale și produse animale, produse agicole.

Preia diferite reprezentanțe din țară și străinătate.

CITIȚI ȘI RĂSPÂNDIȚI «REVISTA GENERALĂ» DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE», ORGAN CARE VĂ APĂRĂ INTERESELE ȘI STĂRUȚI PENTRU PLATA ABONAMENTULUI.

De la Corpul Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț și Liceelor Comerciale din România

CONVOCARE

Domnii membri ai Corpului Absolv. Școalelor Superioare de Comerț și Liceelor Comerciale din România, sunt convocați în Adunare generală ordinară pentru ziua de Duminică 29 Aprilie 1945 ora 11 dim. la sediul Corpului din București, strada Teilor No. 12, la ordinea zilei fiind :

1) Darea de seamă, Bilanțul și Contul de gestiune încheiate la 31 Decemvrie 1944 precum și proectul de buget pe anul 1945.

2) Raportul Cenzorilor.

3) Descărcarea Consiliului de Ad-ție de gestiunea pe anul expirat.

4) Alegerea a patru membri în Consiliul de Ad-ție în locul d-lor : D. Bobină, Th. Nitzu, Gh. Em. Râureanu, Andrei Gheorghiu, eșiți la sorți.

Membrii eșiți la sorți sunt reelegibili, conform art. 11 din statut.

5) Alegerea a trei cenzori și a trei cenzori supleanți, conform art. 24 din statut. Cenzorii sunt reeligibili.

6) Diverse.

Nu vor putea lua parte la votul adunării generale ordinare de cât membrii la curent cu plata cotizației și cu cel puțin 6 luni vechime, conform art. 9 din Statut.

In cazul când adunarea nu se va putea ține în ziua convocării, se amână în mod excepțional din cauza sărbătorilor Paștelui, pentru ziua de 13 Maiu 1945 în acelaș loc și la aceiaș oră, când se va ține cu orice număr de membri și cu aceiaș ordine de zi.

COMITETUL

Corpul Absolvenţilor Şcoilor Superioare de Comerţ şi Liceelor Comerciale din România

BILANŢUL

ACTIV — INCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 1944 — PASIV

Cassa	39.120		Fond	530.818	
Banca Naţională a României	28.457		Fond pentru amortiz. Imobilului	174.534	
Creditul Naţional Industrial	3.657		„ „ „ Mobilier	166.402	
Imobil	574.534		„ „ „ Bibliotecei	28.764	
Mobilier	203.816		„ cultural Drăgănescu-Brateş	24.830	
Biblioteca	33.654		„ „ Iosif D. Lazăr	8.144	
Garanţii	500		„ pnntru Burse	106.567	
Efecte publice	63.840		Diverşi	119.319	
Efec. publ. Dr. Drăgănescu-Brateş	20.000		Impozite neplătite 1944	60.000	
Efecte publ. Iosif D. Lazăr	5.112		Furnizori Impr. „Independenţa“	79.385	1.298.763
Hârtie	195.731	1.168.421			
Deficit		130.342			
		1.298.763			1.298.763

Administrator delegat, AURELIU MARINESCU

Secretar General, THEODOR NITZU

BANCA ROMÂNEASCĂ

SOCIETATE ANONIMĂ

BUCUREȘTI

BILANȚ CONCENTRAT

ACTIV — Încheiat la 31 Decembrie 1944 — PASIV

	LEI		LEI
Casa și disp. B. N. R. și C. E. C.	3 788.597.143	CAPITAL	625.000.000
Bonuri de sasă	8.265 090.000	Fonduri de rezervă	315.215.000
Disponibil la bănci	176.305.695	Fond. de amortizare pt. creanțe dubioase	600.000.000
Bonuri de tez. și Inzestr. Armatei	195.799 505	Dobânzi nerealiz. la cr. dubioase	7.015.185
Portofoliu de titluri	298.473.040	Dif. de curs nereal. port. titlu	42.005 226
Plasamentul fond. de rez.	180.080.551	Depuneri spre fructif.	6.626.249 881
Portofoliu scont plătib. în țară	4.232.830.663	CREDITORI	12.73.343 644
DEBITORI	4.498 115.482	Angaj. de reescont B.N.R.	187.896.400
Creanțe în conv. cf legii	4.675.801	Cecuri și ord ne de plată	1.244.577.777
Particip. în țară la Intrepr Industr. și Com.	335.816.002	Dividende neridicate	6.530.22
IMOBILE	220.051.028	Conturi diverse	104.097.447
MOBILIER	37	Cont tranzitor	120.325.576
Conturi diverse	79.545.812	Beneficiu net:	
Cont tranzitor	9.123.124	Report din anul preced.	33 066 561
		Beneficiul anului curent	98 660 962
Total	22284 503.883	Total	22284.503.883
DEBIT		**CREDIT**	
Cont. de ordine Total	33161.459.002	Cont. de ordine Total	33161.459.002

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

Cheltuieli de administrație	731.907.129	Report din benef. anului precedent	33.086.561
Impozite și taxe	62.983.601	Dobânzi încasate	631 221.073
Dobânzi plătite	232.442.139	Comisioane încasate	395 370.902
Comisioane plătite	11.606.386	Venitul portofol. de titl.	40.636.281
Alocații fond pt. creanțe dubioase	177.788.856	Venitul bonurilor de cassă	209.232.854
Amortismente imobile	2.700.020	Venitul imobilelor	16.249.309
Alocații la Casa de Pensii a per. Băncii Românești	24.306 392	Beneficii diverse	29.477.462
Beneficiul net:		Incasări creanțe amortizate	20.207.604
Report din anul preced.	33.086.561		
Beneficiul anului curent	93.660.962		
Total . .	1.375.482.046	Total . .	1.375.482.046

Președintele Consiliului de Ad-ție, C. I. BRĂTIANU

Director G-ral, CRETZIANU
Șeful Contabilității, Director Ion Saragea
Expert Contabil

Verificat și găsit în conformitate cu registrele, codul de comerț și legea pentru organizarea și reglementarea comerțului de bancă.

CENZORI: Dem. Constantinescu, expert contabil, Ștefan C. Ioan, I. Purcăreanu

MAȘINA ACEASTA URIAȘĂ...

...*pentru* ca Doamna să calce o batistă...

Poate că vi se pare puțin exagerat. Totuși este perfect adevărat. Pentru a vă călca lenjeria lesne și economic, au lucrat zeci de mari inventatori și au fost investite milioane.

Să nu aveți îndemână un FIER DE CĂLCAT ELECTRIC, înseamnă să nu vă folosiți de realizările tehnicii moderne.

FIERUL DE CĂLCAT *electric*

NU TREBUIE SĂ LIPSEASCĂ DIN NICI O CASĂ

Călătoriți cu ajutorul telefonului

Metoda cea mai rapidă, eftină și modernă pentru

- **A TERMINA AFACERI IMPORTANTE**
- **A REALIZA UN PROFIT**
- **A VĂ PĂSTRA LEGĂTURILE SOCIALE**

ESTE A VĂ SERVI DE TELEFON

Convorbirile telefonice interurbane și internaționale sunt accesibile ut[illegible]tăți, o convorbire telefonică fi hotărâtoare pentru o[illegible]terită a unei afaceri.

Telefonați, căci economisiți timp și bani.
Tariful telefonic interurban și internațional este redus cu 40% după ora 21.

SOCIETATE ANONIMĂ ROMÂNĂ DE TELEFOANE

Adresa :

Dl. Eugen Vancu
...a Banca "Albina"
...t. de Credit şi Econ.
SIBIU

ATENŢIUNE

Orice înapoiere trebue să se facă numai pe adresa Administraţiei Revistei :

BUCUREŞTI, I. — STR. TEILOR Nr. 12

EXECUŢIA:
Atelierele de Arte Grafice
„INDEPENDENŢA"
Secţia de editură
Registrul Comerţ Nr. 685|332
Bucureşti, Str. Academiei. 17
1945

BIBLIOTECA „ASTRA"
SIBIU

ANUL XXXIV. — Nr. 4-5 APRILIE - IUNIE 1945

REVISTA GENERALA DE COMERT SI CONTABILITATE

PROPRIETATEA CORPULUI ABSOLVENTILOR SCOLILOR SUPERIOARE DE COMERT.

BIBLIOTECA CENTRALA ASOCIATIUNII SIBIIU

REDACTIA ŞI ADMINISTRAŢIA
BUCUREŞTI. — STR. TEILOR 12
TELEFON 5-38-71

FUNDATORII REVISTEI IN 1908

† **N. Butculescu**, Decan de Onoare al Corp. Contabililor.
† **Boltuş Lucian**, Dr. în ştiinţe de stat.
† **Eftimiu M. G.**, Bancher.
† **Gheorghiu I.**, Contabil expert.
† **Herbst Otto**, fost Dir. Oficiul de vânzare al fabr. de hârtie din ţară.
Hodoş Ulpiu, fost comisarul guvern. la Banca Naţională a României.
Iacobescu Sp., Prof. universitar.
Negrescu C. I., Director Soc. Locuinţe Eftine.
Plopeanu G., Administrator-delegat al Societ. „Lomaş".
Spirescu G. Al., fost dir. de bancă.
Sersea Th., Şeful Serv. Invent. C.F.R.
† **Rasidescu St. I.**, fost preşed. al Corp. Absol. Şc. Super. de Comerţ.
Rosen Isac, fost cont. exp., fost prof. la şcoala com. „Cultura", decedat.
† **Stănculescu I. V.**, fost contabil şef la Banca Agricolă.

COMITETUL CORPULUI

VICE-PREŞEDINŢI :

V. M. Ioachim, Profesor.
Aurelin Marinescu, Director C. A. M. Fost Preşedinte Corp. Contab. Secţia Ilfov.

SECRETAR GENERAL :

Al. Dumitrescu, Creditul Industral.

CONSILIERI :

Dr. Badea Buzău, Asistent Acad. Com.
S. M. Blumenfeld, comerciant.
Jean Petrescu, Profesor.
Gh. Em. Riureanu, Subdirector, Banca Românească.
N. G. Constantinescu, Expert contabil
Dr. P. Drăgănescu-Brateş, conf. univ.
Dr. D. Borcea, Şcoala Politechnică.
Th. Sersea, Expert Contabil.
I. C. Negrescu, Director Soc. Com. Locuinţe Eftine.
Ştefan Popescu, fost Director financiar la Soc. de Gaz şi Electricitate.
Dr. Al. Vasilescu, Profesor.

COMITETUL DE CENSORI :

Goga Ionescu, comerciant.
I. Mazăre, Expert contabl.
G. I. Minea, Insp. general Cooperaţie

Directorul Revistei : **P. Drăgănescu-Brateş**

MEMBRII DE ONOARE

Coandă Gr., Clinceanu I. D., Cristescu Dem., Hodoş Ulpiu, Hurmuzache C., Profesor univ. Iacobescu Spiridon, Neamţu C., Ştefănescu N. Alex., Prof. Al. Gheorghiu, Th. Nitzu, D. Bobină.

Abonaţii sunt cu insistenţă rugaţi să ne comunice DIN TIMP schimbarea adresei pentru ca să înlăturăm pierderea şi reţinerea revistei la vechea adresă, precum şi înapoierea cu menţiunile: „MUTAT FĂRĂ A-ŞI LĂSA ADRESA" sau „NECUNOSCUT LA ADRESĂ".

EXEMPLARUL 200 LEI

Anul XXXIV. — Nr. 4-5 **Aprilie-Iunie 1945**

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

Publicație lunară înscrisă la Trib. Ilfov S. I. Com. Nr. 353/938.

CUPRINSUL:

Dr. Drăgănescu Brateș: Inregistrarea pagubelor de război — — 45
Dr. D. Borcea: Circuite contabile în contabilitatea industrială a întreprinderilor de construcții — — — — — — — — 50
Dr. N. Badea Buzău: Organizarea Contabilității Intreprinderii Industriale — — — — — — — — — — — — — — — — 66
Dr. Marcel Kendler: Legile economice și problemele calculației prețurilor — — — — — — — — — — — — — — — — 74
* * * Examenul de expert contabil — — — — — — — 81
Lămuriri contabile, juridice, comerciale și fiscale — — — — 86
Recenzii — — — — — — — — — — — — — — — — — — 87
Dela Secțiuni — Colegiale — — — — — — — — — — — 95
Adunarea generală a Corpului Absolv. Școalelor Com. Sup. 96

Inregistrarea pagubelor de război

In legătură cu starea de război au loc întotdeauna, pe lângă suferințe morale, însemnate pagube materiale.

Contabilitatea care înregistrează patrimoniul în starea lui și în evoluția lui, nu poate să nu arate interes pentru stările diferite provocate de dezastrele războiului.

Inainte vreme războiul provoca unele rechiziții, parte achitate imediat parte contra bonuri, cari ori se plăteau ori nu se mai plăteau, dădeau loc la înregistrarea dislocării patrimoniale.

Evenimentele prin care am trecut în cursul actualei conflagrații au pricinuit felurite pagube, care pot să fie grupate în următoarele categorii :

a) pagube pricinuite de bombardamente aeriene, căderi de avioane, etc.

b) pagube pricinuite de trecerea trupelor ;

c) „ „ „ lupte, minări, explozii de muniții etc.

d) pagube pricinuite de incendii devastări.

In Monitorul Oficial Nr. 30 din 7 Feb. 1945 a fost publicată legea nr. 85 prin care se stabilesc condițiunile de sinistrat de război.

Inregistrarea acestor pagube trebue privită din mai multe puncte de vedere și anume :

1) al diminuării elementului sau elementelor de activ cu valoarea din registre ;

2. al refacerii în total sau în parte, imediat sau mai târziu;

3. al amortizării dintr'odată sau eșalonat ;

4. al drepturilor eventuale la despăgubiri sau al unui scop statistic.

In fiecare din categoriile de pagube menționate mai sus (a, b. c. d.) pe care pe viitor le vom însemna pentru simplificare numai cu litera respectivă, putem face subdiviziuni după naționalitatea avioanelor trupelor, unităților sau indivizilor care au pricinuit pagubele, aceasta în vederea formulării drepturilor eventuale la despăgubiri, sau pentru a putea avea materialul necesar unor date statistice.

Deschidem deci în contabilitate conturi pentru fiecare din categorii de pagube (a, b, c, d) la care putem despărți coloane interne pentru subdiviziunile ce se pot ivi sau creem conturi, partide auxiliare.

In vederea înregistrărilor contabile, care trebuesc să fie totdeauna sprijinite pe acte justificative, se vor aduna tot felul de dovezi : constatări ale comisiunilor speciale sau decizii judecătorești, adeverințe de primire, fie ele chiar niște minuscule petece de hârtie, procese verbale încheiate cu partea respectivă sau semnate numai de persoanele prezente ale unei părți, eventual de martori, sau rapoarte semnate măcar de o persoană în care să se arate amănunțit :

1. ce element sau elemente patrimoniale au suferit pagube;

2. în ce constau pagubele ;

3. data (locul, anul, luna ziua și ora) când s'a întâmplat;

4. cine a provocat pagubele și împrejurările în care s'au produs, menționându-se: numărul sau măcar felul unității, dacă este posibil numele persoanei sau persoanelor, mijloacele folosite și felul în care faptul a fost consumat.

Aceste acte vor cuprinde date faptice; ele pot cuprinde și indicațiuni despre valoare, dar aceasta este partea contabilă. Astfel încât ele vin ulterior la contabilitate pentru a fi înregistrate la conturile respective și cu valoara lor.

Contabilul va avea să procure datele necesare pentru înregistrare; el va trebui să stăruiască deci să i se dea actele de

constatare, iar în caz de lipsă, va face toate demersurile pentru procurarea lor.

Inregistrarea pagubei va fi făcută cu valoare din registre dacă a fost ținută o contabilitate, cu prețul de cost stabilit după acte, sau după orice fel de probe care ar putea indica prețul de cost la epoca procurării. Astfel se înregistrează diminuarea elementului sau elementelor de activ, printr'un articol:

data înregistrării

Pagube de Război = **Contul elementului dăunat**
(a, b, c, sau d)

Se înregistrează paguba suferită la.... (data consumăriii faptului) potrivit actelor.... lei.....

Urmează înregistrarea refacerii. Refacerea poate să fie făcută în total sau în parte, imediat sau mai târziu.

Pentru partea care a fost refăcută imediat costul se cunoaște. Inregistrarea va fi :

Data

Contul elementului de activ refăcut = **Cassa**
plătit costul refacerii ..... lei.....

In cazul când refacerea a fost o simplă reparație sau reprezintă o cheltuială care poate fi suportată de bugetul unui an, va fi înregistrată la contul „Cheltueli de refacerea pagubelor de război (a,b,c,d)" și va figura la încheere în debitul contului Profit și Pierdere ca un post separat cu denumirea de mai sus.

In acest caz dacă reparația a fost integrală, amortizarea a fost făcută dintr'odată. Mai rămîne chestiunea înregistrării drepturilor eventuale sau evidența statistică.

Ce sumă vom înregistra ?

Costul de procurare inițial sau costul refacerii ?

Aceasta este problema care se pune contabilității în vâltoarea fluctuațiunilor valutare.

De fapt orice sumă am înregistra este arbitrară, atât timp cât prețurile și moneta nu au fost stabilizate. Azi găsim în bilanțe sume care după regulele elementare de aritmetică nu ar putea să fie adunate : lei dinainte de războiul 1916/1918, lei dintre acel război și acesta din 1939/1945 și de ar fi numai lei dela Decembrie 1944 și cu acei din Mai 1945 încă am avea o

mare diversitate ca expresiune a valorilor de schimb ce reprezintă, deci ca valoare a cifrelor din punct de vedere al unității.

Se pune chestiunea revizuirii tuturor posturilor din bilanț atunci când o stabilizare va fi înfăptuită.

Până atunci înregistrările dela punctul 3 și 4 menționate la început, și socoteala refacerii dela punctul 2 pot să fie făcute la orice valoare a monetei cu mențiunea epocei, pentru ca atunci când stabilizarea monetară va fi înfăptuită — dacă ea va fi înfăptuită — să poată să fie făcută socoteala de convertire.

In această situație înregistrarea refacerii dela punctul 2 va fi operată pe măsură ce refacerea va fi înfăptuită fie prin debitul contului care reprezintă elementul de activ respectiv fie prin debitul contului „Cheltueli pentru refacerea pagubelor de război" (a,b,c,d).

Amortizarea dela punctul 3 va fi înregistrată prin contul Profit & Pierdere pe măsură ce se va opera astfel :

Data

Profit & Pierdere = Amortizarea pagubelor de război.
se amortizează din pagubele de război (a, b, c, d)
conform deciziei lei.....

In ce privește drepturile eventuale la despăgubiri se vor avea în vedere măsurile oficiale ce vor fi luate.

Inregistrarea contabilă va fi :

Data

Despăgubiri eventuale pentru pagube de război (a,b,c,d) =
Drepturi eventuale din despăgubiri pentru pagubele de război.

Se înregistrează în vederea unor eventuale despăgubiri sau pro memoria) pagubele constatate prin.... (decizii ale comisiilor, hotărîri judecătorești, bonuri, adeverințe, procese verbale, etc. și anume :

desp. a lei ...
„ b „
„ c „
„ d „
lei

Pentru pagubele constatate prin acte oficiale, decizii ale comisiilor, hotărâri judecătorești, bonuri de rechiziție sau alte acte cu valoarea menționată, înregistrarea se va face cu sumele din acte, arătând data diferitelor acte.

Aceste conturi vor figura în bilanț la „conturi de eventualități" denumite impropriu de unii contabili „conturi de ordine".

Prin decizia Ministerului Afacerilor Străine nr. 10931/945 publicată în Monitorul Oficial nr. 95 din 25 Aprilie 1945, pag. 3400 a fost instituită pe lângă Ministerul Afacerilor Străine, o comisiune compusă din reprezentanți ai tuturor ministerelor și BNR care „să cerceteze și să stabilească natura și valoarea daunelor cauzate Statului Român și resortizanților (locuitorilor) săi de către statele inamice, prin acte de război, prin dispoziții administrative cât și prin aplicarea unor măsuri și prestațiuni economice impuse României".

Această comisiune va putea da, desigur, informațiuni la cerere celor interesați.

Pentru înlesnirea lucrărilor, înregistrările contabile vor fi de mare folos.

Dr. P. DRĂGĂNESCU-BRATEȘ
Conf. univ.

Pentru orice cumpărături de librărie adresați-vă
INTREPRINDERII
ALEXANDRU I. BOTEZ
EXPERT CONTABIL
Secretar General al Sfatului Negustoresc
Fost Consilier al Camerei de Comerț și Industrie din București
Fost Vice-președinte al Corpului Contabililor
Proprietarul „Intreprinderilor de Librărie, Editură și Papetărie"
ALEXANDRU I. BOTEZ
Strada G. G. ASSAN No. 3 (fost Bursei)
— TELEFON: 4.04.92 —

Circuite contabile în contabilitatea industrială a întreprinderilor de construcții

Contabilitatea industrială se caracterizează prin aceea că ea urmărește să stabilească costurile și rezultatele ce se realizează ca o consecință a procesului economic al întreprinderii.

Deaceea Contabilitatea se adaptează naturei întreprinderii respective, astfel încât dacă în linii generale se conduce după aceleași principii, totuși diferă prin organizarea ei.

Astfel, în întreprinderile de construcții, Contabilitatea se ține deobicei după norme care sunt specifice lor.

In cele ce urmează vom căuta să explicăm organizarea contabilității, aplicând metoda circuitelor contabile prin mijlocul cărora vom putea urmări toate mișcările de valori ce se întâmplă în întreprindere.

Atunci când facem prevederile de cost ale unei lucrări de construcții, avem în vedere trei factori și anume :

1. Costul materialelor ce intră direct în lucrare.
2. Costul manoperei ce intră direct în lucrare.
3. Costul regiei, care însă de fapt conține la rândul său trei factori :

a) Cheltuelile indirecte, compuse din: materiale, manoperă și diverse alte cheltueli (impozite, chirii, dobânzi, etc).

b) Riscul.

c) Amortismentul.

4. Beneficiul.

Inainte de a merge mai departe să dăm unele amănunte asupra Riscului. — Riscul este datorit fie lucrării însăși, fie unor împrejurări exterioare.

Intr'adevăr : In analiza de prețuri stabilim că pentru o anumită lucrare va fi nevoie de anumite calități de materiale și manopere. Sunt însă aceste cantități ceva fix, care se pot stabili apriori cu exactitate matematică ? Desigur că nu. Industria Construcțiilor, spre deosebire de celelalte industrii lucrătorii permanenți constitue o infimă parte din totalul lucrătorilor întrebuințați. Intr'o fabrică oarecare, atunci când luăm o comandă, știm aproape cu siguranță cu ce lucrători o vom executa, schimbările posibile fiind de o mică importanță.

Randamentul acestor lucrători îl putem ști de mai nainte,

cu o aproximație foarte puțin depărtată de ceiace se va întâmpla, fiind vorba de continuarea unui regim de lucru, ajuns oarecum într'o stare de echilibru.

Intr'o întreprindere de construcție, la fiecare lucrare nouă trebuie să angajăm din nou lucrători și este un mare avantaj, dacă putem avea pe unii care au mai lucrat la noi. De obicei ne mulțumim să căutăm lucrători din anumite regiuni, lucrători asupra randamentului cărora avem anumite date. Este însă evident că randamentul diferă dela lucrători la lucrători, așa că media randamentului lucrătorilor aduși, depinde foarte mult de compunerea masei lor, așa încât ea nu corespunde decât în limite foarte largi cu randament mediu al lucrătorilor dintr'o anumită regiune.

Pe de altă parte, pe când într'o industrie lucrătorul de obicei lucrează în permanență în aceleași condițiuni, — în construcții, lucrătorii își schimbă mereu locul și celelalte condiții de lucru. Azi un zidar lucrează la parterul unei clădiri. mâine va lucra la etaj, sau chiar la altă clădire. La un moment dat el are de pus cărămizile la o înălțime dela sol ; câtva timp după aceia le va pune la o altă înălțime. Armatorii dela beton armat azi îndoaie fiarele, mâine le așează. Așează câtva timp fiarele grinzilor, apoi trebuie să schimbe și să treacă la armătura plăcilor. La unele grinzi fiarele se așează într'un fel, la altele într'altfel. Toate aceste schimbări atrag după sine pierderile de timp corespondente opririlor și demarărilor unei mașini. In acelaș timp randamentul este mult influențat de condițiile atmosferice : dacă e frig, oamenii lucrează mai puțin, dacă e căldură mare, se moleșesc. Acestea constituie ceiace putem numi riscurile datorite lucrării însăși. Și așa mai departe. Iată pentruce riscul trebuie să acopere variațiile față de media socotită a randamentului lucrătorilor.

Deasemeni nici cantitatea de materiale întrebuințată nu poate fi prevăzută de mai înainte decât iarăși cu o oarecare aproximație, căci și aici va interveni caracteristicile lucrătorilor luați individuali : unii fac economie, alții risipă.

In această privință, este suficient să ne gândim la mortarul ce cade pe jos mai ales la tencuirea tavanelor. In afară de acestea avem neprevăzutele cari constituesc ceiace putem numi riscurile datorite împrejurărilor exterioare. Acestea influențează atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte și

provin din variația prețurilor, materialelor și manoperii, dificultățile de aprovizionare a materialelor și găsirea lucrătorilor — ceeace influențează cheltuielile de procurare a materialelor și aducerea lucrătorilor — noi obligații introduse de legi, regulamente și dispoziții de autorități, etc. Iată pentru ce în întreprinderile de construcții riscul poate atinge un procent foarte mare din totalul cheltulilor. După Hugo Ritter (Kostenberechnung im Ingenieurbau) riscul în astfel de întreprinderi poate varia între 3% și 10% din totalul cheltuelilor (inclusiv și cele indirecte). Aceste limite pot fi, după împrejurări, schimbate: în cazuri de siguranță mai mare ne putem coborî sub 3%, pe când în caz de pericole mai mari 10% poate să fie puțin.

Acest procent ridicat al riscurilor arată că mai mult decât în alte ramuri de activitate o supraveghere cât mai strânsă a cheltuelilor se impune ca să reducem unul sau mai multe procente de risc.

Să trecem acum la circuitele contabile.

Să presupunem mai întâi că avem de afacere cu o întreprindere care nu execută decât o singură lucrare, pe care o vom denumi „Lucrarea A"; lucare concentrată într'un singur șantier, cum ar fi de exemplu construirea unei clădiri, a unui pod, etc.

Din cele trei grupe de cheltueli, cari intră în compunerea prețului lucrării, să începem cu materialele.

Acestea pot proveni din trei locuri: dntr'un depozit al antreprizei, dintr'un depozit al lucrării sau pot fi aduse direct pe șantier și puse la dispoziția executanților.

In general, orice întreprindere are un **depozit central**, în care ține materialele de consumație rămase de la lucrările anterioare sau cele aprovizionate odată pentru mai multe lucrări. De asemeni, în acest depozit central se păstrează ceiace se numește inventarul, (betoniere, vagonete, șini pentru vagonete, compresoare de aer, troliuri, etc.), precum și **sculele**: (lopeți, târnăcoape, ciocane, rângi, scări, frânghie, etc.) Din punct de vedere contabil vom denumi „Mașini și instalații" tot inventarul, inclusiv schelăria dacă se întrebuințează fără ca piesele să sufere modificări radicale, exclusiv sculele, care le vom contabiliza separat, după cum vom vedea imediat.

Vom împărți la rândul lor sculele: **în scule noi și scule**

semibune. Căci, spre deosebire de mașini și instalații, cari se mențin în registre cu valoarea de cost, urmând a se face la anumite epoci amortizările cuvenite ; sculele, uzându-se foarte repede, nu pot fi trecute în registru cu valoarea de cost de cât atâta timp cât nu au fost date spre folosință. Indată ce s'a făcut aceasta, scula respectivă trebuie socotită cu valoarea de semibună, considerând că diferența de la nou la semibună s'a cheltuit în lucrare. Vom arăta mai jos ce trebuie să înțelegem prin valoarea de semibună. Iar când scula numai poate servi, ea se scoate și dela sculele semibune, trecându-se cu valoarea consumată ca o cheltuială a lucrării.

Există și un alt procedeu foarte des întrebuințat, acela de a menține la scule prețurile noi, atâta timp cât pot fi întrebuințate și de a încărca lucrarea cu valoarea sculelor cumpărate pentru a înlocui pe cele scoase din uz. După primul procedeu, lucrarea se încarcă înainte de a se produce uzura, cu jumătate din valoarea sculelor ce i se predă și la sfârșit, după ce se produce uzura, cu cealaltă jumătate.

Dealtfel prin acest mijloc beneficiază o altă lucrare ulterioară, când scula servește la două lucrări. Astfel se produce o oarecare compensare, mai ales că nu toate sculele se introduc noi în același timp și se scot din uz în același timp.

După al doilea procedeu se încarcă lucrarea (eventual lucrările) cu întreaga valoare a sculelor, numai după ce ele au fost uzate. Se favorizează deci primele lucrări (cărora nu li se pune nimic în sarcină pentru sculele uzate în interesul lor) în dauna celor ulterioare (cărora li se pune în sarcnă și partea din valoarea sculelor uzate pentru alte lucrări), ceia ce poate da naștere chiar la dificultăți financiare. Căci prin al doilea procedeu se sporește în mod artificial beneficiul primelor lucrări, spor artificial care se cheltuește, și le reduce beneficiul lucrărilor ulterioare, reducere care se poate întâmpla să nu poată fi acoperită de cât cu greu sau poate de loc.

Pe de altă parte, al doilea procedeu mai are un defect : Atunci când înregistrăm intrarea unei scule noi, primită de la furnizori, nu se poate decât cu precauții costisitoare să se ia măsuri ca, contabilitatea să știe dacă e vorba de o sculă destinată să înlocuiască pe alta scoasă din uz, în care caz e vorba într'adevăr de o cheltuială ce cade în sarcina lucrării, sau să

sporească stocul existent, în care caz e vorba de o investiție, ce se înregistrează la contul de „scule".

Mai observăm că întrucât mașinile și instalațiile, precum și sculele, au un alt tratament de cât materialele de consumație — de obicei se separă de la început cele trei conturi, așa ca să nu mai trecem prin contul intermediar „depozitul central". Și atunci se păstrează titlul „Depozitul central" pentru materiale de consumație, rămânând titlurile „Mașini și instalații" și „scule" pentru acestea din urmă.

Dela Depozitul Central ele se trimet la șantier și anume; Mașinile și instalațiile sunt socotite ca trimise direct lucrării adică se face relația contabilă:

C. Mașini și Instalații. B. Lucrarea A. D.

pe când sculele și materialele de consumație sunt trimise mai întâi depozitului lucrării, unde sunt înmagazinate și de unde materialele se eliberează lucrării, iar sculele lucrătorilor pe măsura nevoilor, socotindu-se consumate total sau parțial, după cum am arătat.

Deasemeni depozitul lucrării poate primi direct dela furnizor unele materiale, cari sunt tratate ca și cele primite dela depozitul central, adică sunt înmagazinate și apoi se eliberează lucrării pe măsura nevoilor.

In consecință, nu se înregistrează în contabilitate decât mișcarea materialelor de consumație, pe când sculele rămân în sarcina depozitului lucrării, ținându-se numai la acest depozit o evidență separată a sculelor predate fiecărui lucrător.

Iar în registrele de contabilitate se operează consumarea lor, adică atunci când se dau la lucrare scule noi, jumătate din valoarea lor se trece dela scule noi la scule semibune și cealaltă jumătate la lucrarea A, după relația contabilă:

Scule noi (L. A.)

(Ω)

($^1/_2$ n) ($^1/_2$ n)

↓ ↓

Scule semibune (L. A.) — Lucrarea A (L. A.)

Iar când sculele numai sunt de întrebuințat se trece și cealaltă jumătate tot la Lucrarea A, după relația contabilă:

(C) Scule semibune ——— $^1/_2$ ——— → Lucrarea A
(L. A.)

Deoarece ținem separat evidența scule noi și semibune vom ține separat și conturile: „Depozitul L. A.", „Scule noi L. A." și „Scule semibune L. A." după cum am văzut mai sus.

De asemeni se poate întâmpla ca dela lucrările anterioare să se trimeată direct depozitului Lucrării A materiale. Și în acest caz vom face legătura directă, fără a mai trece prin conturile depozitului central. (Tot pentru a nu complica diagrama nu s'a indicat pe ea această legătură directă, după cum nu se vor mai indica nici altele de aici înainte).

Am spus însă mai sus că materialele mai pot proveni și din cele aduse direct pe șantier și puse la dispoziția executanților.

Intr'adevăr în afara materialelor ce se trec prin depozit pentru a fi predate ulterior lucrării avem altele la care evidența aceasta ar fi foarte grea de ținut. (de ex. nisip, pietriș, etc.).

De aceia astfel de materiale le socotim direct predate lucrării pe măsură ce sunt luate în primire, fără a mai trece prin depozitul lucrării ceiace implică socotirea lor drept consumate pe măsură ce sunt luate în primire, nu atunci când sunt real consumate.

Am avea deci relația contabilă:

Cassa ——— → Diverse materiale
↓
Lucrarea A

Insă pe când la furnizori obișnuiți înscrierea în conturi, decontarea se face pe baza actului justificativ constituit de factură emisă de ei, odată cu eliberarea mărfii, la furnizorii, din ultima categorie, actul justificativ se întocmește de obiceiu odată cu plata la anumite epoci. Și ar fi imprudent să se aștepte până atunci pentru a înscrie în registrele contabile cantitățile primite, ceiace ar înlătura multe din posibilitățile de control

tocmai la materialele la cari furturile și risipa sunt mai ușoare, prin faptul că s'a înlăturat înregistrarea pas cu pas a consumației, cum se face la cele scoase din depozit. Pentru a ușura controlul este nevoie să se țină o socoteală periodică cel puțin la primirile pe șantier. Intrucât nu avem pentru aceste înregistrări ca act justificativ factura furnizorului ci numai rapoartele de primire a acestor materiale pe șantier, trebuie să introducem un cont nou pe care îl vom numi „Diverse materiale" pentru a înregistra aceste materiale. Vom avea deci relația contabilă :

Cassa _____
↓
Diverse materiale_____
↓
Lucrarea A

Ne vom servi de acest cont de „Diverse materiale" pentru a înregistra și materialele date unor tașeroni pentru executarea de lucrări accesorii cum ar fi tâmplăria, etc., materiale care ar intra direct în lucare, fără a mai trece prin depozitul lucrării.

La finele lucrării, sau chiar mai înainte, materialele ce au rămas neîntrebuințate sau nu mai fac trebuință să predau, fie depozitului central, fie depozitului lucrării, fie altor lucrări ale antreprizei (în curs sau viitoare).

Deasemeni se predau depozitului lucrări, etc., și materialele rămase, din cele care am spus că se înregistrează direct prin relația contabilă :

Diverse materiale _____
↓
Lucrarea A

Așa încât aceste materiale încarcă lucrarea numai cu partea constatată ca real consumată. Relațiile contabile la înapoiere sunt cele dela primire însă cu sensul contrar. Deaceia nu a mai fost indicate pe diagramă.

De exemplu, mașinile și instalațiile se trimite depozitului central în care caz avem relația contabilă :

MAȘINI ȘI INSTALAȚII

↑

Lucrarea A.

Fiecare obiect este socotit la înapoiere cu aceiaș valoare cu care a fost socotit la predare. Dacă se constată că vreunul din obiecte are nevoie de reparații, pentru a fi pus în stare bună, cheltuiala lui se pune în socoteala lucrării prn relația contabilă :

CHELTUIELI DE INTREȚINERE

↓

Lucrarea A.

Se ține însă socoteală de uzura mașinilor și instalațiilor așa după cum am spus prin amortismentele de care ne vom ocupa mai târziu.

In ce privește sculele și materialele de consumație, stabilirea valorii de decontare la înapoiere poate da naștere la oarecari dificultăți.

Să luăm mai întâiu materialele de consumație. Avem două situații extreme ; materialul se înapoiază, în starea în care a fost ridicat, sau se înapoiază într'o astfel de stare încât nu mai poate fi întrebuințat decât ca deșeu. Cărămizile rămase în pachete, fac parte din prima categorie, scândurile, șipcile, etc., în bucățele nu pot fi vândute decât pentru foc sau rămășițele de fier nu pot fi vândute decât ca fier vechiu, fac parte din a 2-a categorie. Pentru situațiile intermediare, ar trebui să facem câte o evaluare la fiecare caz în parte, ceiace ne putem da seama, că ar da naștere la complicație, cari fără a ne duce la o evaluare căreia să nu i se poată obiecta nimic, ar necesita totuși cheltueli cu totul în disproporție cu rezultatele obținute. De aceia suntem siliți să ne mulțumim cu metode foarte aproximative.

De ex. la C. F. R. materialele sunt clasate în trei categorii și anume : I (noi (n). II semibune (s. b.) și III vechi), adică

fără valoare (f. v.). Materialele noi și vechi corespund celor două categorii extreme arătate mai sus, pe când toate stările intermediare sunt cuprinse în categoria semibună. Prețul de decontare al materialelor semibune se socotește la jumătate din prețul materialelor noi, iar al celor vechi se socotește zero (de unde denumirea fără valoare).

Putem adopa și în întreprinderile de construcție acest procedeu cu unele derogări. De exemplu pentru materialele vechi, am putea socoti prețul unitar de 1,0 leu pentru evidență (de obicei în contabilitatea industrială când un obiect se înregistrează numai pentru evidență, se pune valoarea 1 leu).

In stările intermediare sunt unele materiale, cari cer un tratament special. Dacă de exemplu în analizele de prețuri am socotit că vom întrebuința lemnăria de cofrage de 3 ori, am falsifica rezultatele, dacă după prima și a doua întrebuințare am socoti lemnăria rămsă cu o jumătate din valoarea de nou ; căci ar fi să descărcăm cea de a doua lucrare (lemnăria de cofrage n'ar costa nimic) în dauna primei și a treia lucrări.

De acea, pentru toate aceste cazuri, trebuiesc introduse, pentru decontarea materialelor restituite, regule speciale, care să țină seama de ipotezele introduse în analizele de prețuri.

In ce privește sculele, am putea să admitem mai multe stări intermediare. Insă sculele fiind multe și mărunte, ar fi să complicăm prea mult lucrările. De aceia este preferabil să introducem o singură stare intermediară de semibune, cu valoarea pe jumătate din cea pentru cele noi, cu atât mai mult cu cât, după cum am spus, în practică produc compensații, cari înlătură diferențele prea mari față de realitate.

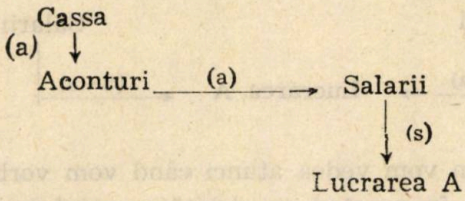
Să trecem acum la costul Manoperii ce intră direct în lucrare. Atunci când vom încheia listele de plată vom avea relația contabilă :

Salarii ——— ↓ Lucrarea A

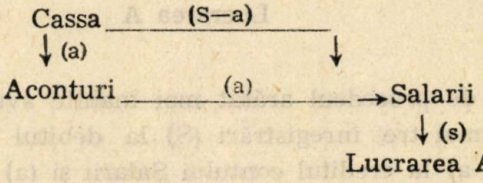
iar când vom face plata

Cassa ——— ↓ Salarii

Soldul creditor al contului Salarii ne va arăta deci întotdeauna suma salariilor ce avem de plătit (restanțele) celor ce nu s'au prezentat încă la plată (restanțieri). Pentru aceasta însă va trebui, dacă dăm și aconturi, cum e obiceiul, să deschidem și un cont de **Aconturi**, cu ajutorul căruia vom înregistra aconturile plătite prin relația contabilă Cassa (c) Aconturi. Unind toate aceste relații contabile, obținem :



Se vede cum aconturile sunt lichidate (debitul și creditul acestui cont fiind egale cu (a), iar salariile rămân cu un sold creditor (S-a) care va fi și el lichidat atunci când vom face plata salariilor și când vom folosi relația contabilă Cassa (s-a) Salarii, așa că întreaga operație contabilă va fi redată de relația contabilă ;



Atunci când încheiem listele de plată, stabilim mai întâi că personalul are de primit o sumă totală s, ceiace ne traduce prin relația contabilă ;

Pe de altă parte urmează să-i reținem valoarea (a) a aconturilor primite, adică să le plătim numai (S-a) De fapt el datorește suma (a) contului „Aconturi", care a luat banii de la casă și i-a predat personalului, rămânând contul „Aconturi" dator cu suma (a) după cum reiese din relația contabilă : Cassa (a)a Aconturi, pe care am folosit-o atunci când am dat aconturile. Pentru a înregistra deci recuperarea aconturilor ar trebui să folosim relația contabilă : Aconturi (a) Salarii.

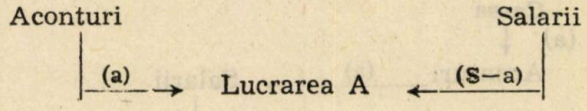
Listele de plată ar avea deci trei coloane :

Salariul cuvenit fără aconturi (s)

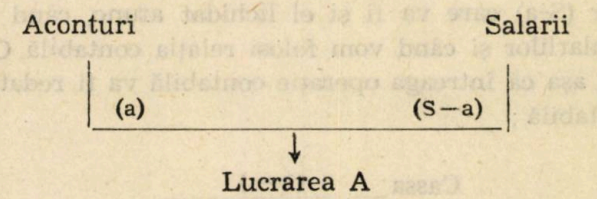
Aconturi primite (a)

Suma de primit după reținerea aconturilor (s-a).

In aceste condiții este preferabil să trecem direct dela contul Lucrarea A la Aconturi, fără a mai trece prin salarii. Adică să folosim relația contabilă ;



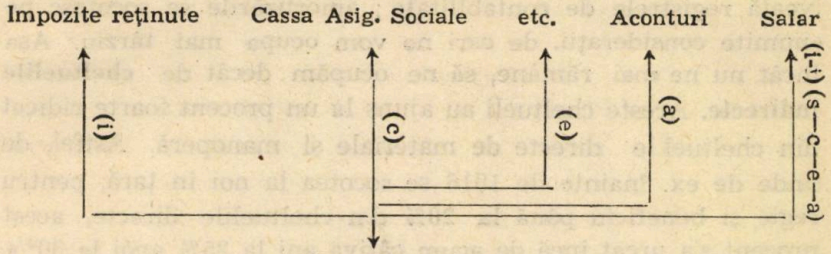
Căci după cum vom vedea atunci când vom vorbi despre ținerea registrelor, în practică nu debităm contul Lucrarea A separat cu valoarea (a) și separat cu valoarea (S-a), ci cu suma lor (s) așa încât folosim relația contabilă.



Față de procedeul arătat mai înainte avem avantajul că facem numai trei înregistrări (S) la debitul contului Lucrarea A, (S-a) la creditul contului Salarii și (a) la creditul contului Aconturi în loc de patru (de două ori s) la debitul și creditul conturilor Lucrarea A. și Salarii și de două ori (a) la debitul și creditul conturilor salarii și aconturi). In plus suprimăm dela adunare unul din termenii dela debitul contului salarii. Și mai ales trecerea în registrul de partizi a sumelor de debit sau la credit cere un timp apreciabil. (Căutarea filei respective, înscrierile în diferite coloane, etc).

De fapt în lista de plată a salariilor se mai fac și alte reținneri, precum impozitele pe salarii, contribuțiile personalului la Cassa Asigurărilor Sociale, etc... Vom proceda în toate aceste reținneri în mod analog, cu deosebire că plata se face după reținnere, nu înainte.

Adică am avea relația contabilă :



Tot prin relația Cassa Asig. Sociale Lucrarea A., vom opera contribuția patronului la Cassa Asig. Sociale.

Se naște întrebarea dacă este absolută nevoie să ținem două conturi separate de aconturi și salarii și nu s'ar putea contopi ambele într'unul singur. In acest caz soldul contului salarii ne-ar da numai diferența între aconturile plătite și sumele ce mai avem de plătit la restanțieri. Insă e nevoe să cunoaștem separat fiecare din aceste sume, atât pentru a putea controla reținerea tuturor aconturilor plătite, cât și pentru întocmirea și urmărirea programului nostru de încasări și plăți. Sumele ce avem de plătit pentru restanțe constituie de fapt o datorie a noastră la vedere, pentru plata căreia trebuie să reținem în permanență disponibil în casă suma corespunzătoare. Deasemeni nu putem acorda decât în marginile disponibilului ce ne-am creiat în acest scop ; altfel riscăm să avem dificultăți cu facerea altor plăți. Dacă nu urmărim suma aconturilor acordate, riscăm ca, sub presiunea cererilor personalului să acordăm la început mai mult decât corespunde programului nostru și să ne pomenim la un moment dat cu cereri foarte justificate, pe care nu le mai putem satisface. Pe de altă parte, suma aconturilor ne poate da indicații foarte prețioase asupra situației personalului ; o sporire anormală a aconturilor pate desvălui începutul unui trai în disproporție cu mijloacele. dar poate desvălui și o insuficiență a salariilor.

In ambele cazuri cei ce conduc întreprinderea nu pot sta cu brațele încrucișate și să aștepte desnodământul, care poate fi neplăcut. In afară de faptul că acei ce conduc o întreprindere au anumite datorii față de personalul ei.

Trecând la ultima categorie, aceia a *regiei și beneficiului*, am arătat că Regia conține trei factori. Din aceștia riscul tocmai

din diferența dintre prevederi și realizări pe care o scoate la iveală registrele de contabilitate ; amortizările se socotesc pe anumite considerații, de cari ne vom ocupa mai târziu. Așa încât nu ne mai rămâne, să ne ocupăm decât de **cheltuelile indirecte.** Aceste cheltueli au ajuns la un procent foarte ridicat din cheltuelile directe de materiale și manoperă. Astfel, de unde de ex. înainte de 1916 se socotea la noi în țară, pentru regie și beneficiu până la 20% din cheltuelile directe, acest procent s'a urcat încă de acum câțiva ani la 25% apoi la 30%, ajungând în ultimul timp la 40% și chiar și 50%.

(La ultimele lucrări de refacere a podurilor distruse s'au acordat pe CFR 60% pentru regie și beneficiu).

După cum vom arăta, socotirea cheltuelilor indirecte pe baza unui procent din cele directe este cea mai nerațională. Rațional, aceasta nu se poate face decât pe baza unei analize amănunțite a cheltuelilor indirecte și a raporturilor dintre ele și cele directe. Pe de altă parte valoarea ridicată a procentului cheltuelilor indirecte cere și mai mult o urmărire și mai atentă a lor, în vederea economiilor de realizat și a risipei și incorectitudinilor de împiedicat, ceace nu se poate face decât printr'o analiză detailată a lor, atât cu prilejul întocmirii analizii de prețuri, cât și prin contabilitate pentru constatara rezultatelor.

Dr. D. BORCEA

(Va urma) Școala Politechnică

Organizarea Contabilității Intreprinderii Industriale

Dr. N. BADEA-BUZĂU

Contabilitatea în partidă dublă este aplicată tuturor felurilor de întreprinderi. Ea trebue însă să se adapteze, caracteristicei și necesităților speciale diverselor tipuri de întreprinderi.

Contablitatea în partidă dublă aplicată la întreprinderile comerciale poartă denumirea de **contablitate comercială,** iar cea aplicată la întreprinderile industriale se numește **contabilitate industrială.**

Scopul întreprinderilor comerciale este de a cumpăra mărfuri de pe piața, unde se află disponibile, și a le revinde, în

aceiaș formă, deci netransformate, pe piața, unde acele produse sunt rare și în consecință, mai mult prețuite. Beneficiul la o întreprindere comercială provine, așadar, din **schimbarea pieței sau locului** unei anumite mărfi. Funcțiunile ce le are de îndeplinit o întreprindere comercială sunt în legătură cu :

1. Aprovizionarea.
2. Administrarea și
3. Vânzarea.

Intreprinderile industriale spre deosebire de cele comerciale, cumpără materii prime pe care le **transformă** în produse semifabricate sau produse fabricate și vând apoi, consumatorilor, acele produse finite. Beneficiul la întreprinderile industriale rezultă din **schimbarea formei materialelor cumpărate.**

La întreprinderile industriale distingem deci, în afară de funcțiunile comune și întreprinderilor comerciale : aprovizionarea, administrarea și vânzarea și o a patra funcțiune și anume : **producția.**

Contabilitatea industrială, trebuind să țină seama de caracteristica întreprinderilor industriale, trebue să urmărească, procesul producțiunii, începând dela materia primă până la produsele finite, pentru a fi în măsură să dea informații asupra consumațiunilor de materiale și servicii, asupra mișcărilor de materiale și produse fabricate și a furniza elementele necesare stabilirii costului produselor.

Scopurile contabilității industriale sunt așadar [1]).

1. Urmărirea procesului de producție și
2) Calculația costurilor.

Am spus că din cele 4 funcțiuni ale unei întreprinderi industriale, trei și anume : aprovizionarea, administrarea și vânzarea sunt **funcțiuni comerciale** iar a patra funcțiune, aceia a producției este o **funcțiune a fabricației.**

Partea din întreprinderea industrială, unde are loc fabricațiunea, se numește **exploatare.**

Plecând dela cele 2 grupe de funcțiuni ale întreprinderilor industriale : funcțiuni comerciale și funcțiuni de fabricație, putem să împărțim și contabilitatea industrială în 2 părți și anume :

1. Contabilitatea comercială sau financiară.

1) V. și Prof. I. Erian : Curs de Contabilitate predat la Ac. Comercială Buc. Litografiat 1944.

2. Contabilitatea exploatării.

Conturile carî intervin în contabilitatea financiară sau comercială se referă la operațiunile financiare sau comerciale ale întreprinderii industriale și sunt identice cu acelea pe care le întâlnim și în contabilitatea întreprinderilor comerciale ca de ex.: Casa, Ef. de primit, Ef. de plată, Ct. curente, Mobilier, Imobil, Capital, Profit și Pierdere etc.

Conturile contabilității exploatării se referă la fabricație și la calculația costurilor. Ele se pot clasa astfel [2]) :

1. Conturi de materiî prime.
2. Contul salarii de fabricație.
3. Conturi de combustibil și diverse alte materiale.
3. Conturi de combustibil și diverse alte materiale auxiliare și de exploatare.
4. Contul amortizări și div. alte speze generale.
5. Conturi de fabricațiuni.
6. Conturi de produse finite.

In ceeace privește organizarea contabilității întreprinderilor industriale, deosebim 2 forme principale și anume :

1. **Forma centralizată** unde nu se face o separație între contabilitatea financiară și contabilitatea exploatării.

2. **Forma descentralizată** la care cele 2 contabilități funcționează independent.

In cele ce urmează ne vom ocupa de fiecare din aceste două forme de organizare.

1. FORMA CENTRALIZATA

Forma centralizată a organizării contabile o întâlnim, în special, la întreprinderile industriale, cari au administrația generală a întreprinderii și exploatarea în acelaș loc. Aci documentele, fișele și orice date referitoare la exploatare se pot concentra la biroul general al contabilității unde sunt înregistrate fără a se mai face o separație între cele 2 sectoare ale contabilității întreprinderii.

Pentru lămurirea funcționării contabilității unei întreprinderi industriale, organizate în acest fel, vom lua un exemplu practic foarte simplu.

Să presupunem că se înființează o întreprindere indus-

2) V. și Calmes : Comptabilité industrielle, Paris 1922, pag. 128.

trială cu un capital de 70 mil. lei adus în numerar și cu scopul de a produce în serie un singur produs.

După întemeierea întreprinderii se fac următoarele operațiuni:

1. Cumpărăm mașinile, instalațiile și celelalte investiții necesare în valoare de 30 milioane lei.
2. Cumpărăm materii prime pentru 20 mil. lei.
3. Cumpărăm combustibil și diverse alte materiale de exploatare pentru 10 milioane lei.
4. Dăm în fabricație materii prime pentru 15 mil. lei.
5. Consumăm combustibil și alte materiale de exploatare de 5 milioane lei.
6. Plătim salariile de fabricație de lei 2.000.000 lei diverse alte speze de exploatare 3.000.000 și diverse speze de administrație 500.000 lei.
7. Inregistrăm amortizarea la mașini și instalațiuni de 1 milion lei.
8. Ne aflăm la finele unei perioade de producție (un trimestru spre exemplu) și procedăm la stabilirea costului pe unitate a produselor obținute, produse pe care le dăm apoi spre administrare, magazionerului de produse finite, la valoarea lor de cost. (Presupunem că din procesul producției nu rezultă semifabricate).
9. Dăm în vânzare toate fabricatele.
10. Le vindem cu un beneficiu brut de 10%.

Inregistrările în registru Jurnal vor fi:

Data

70.000.000	*Bilanț de deschidere*	= *Capital*	70.000.000

Data

70.000.000	*Casa*	= *Bilanț de deschidere*	70.000.000

Data

70.000.000	*Mașini și instalații*	= *Casa*	70.000.000

Data

20.000.000	*Materii prime*	= *Casa*	20.000.000

Data

10.000.000	*Combustibil și alte materiale*	= *Casa*	10.000.000

	Data			
15.000.000	*Fabricațiuni*	=	*Materii prime*	15.000.000
	Data			
5.000.000	*Fabricațiuni*	=	*Combustibil și alte materiale*	5.000.000
	Data			
2.000.000	*Salarii de fabricație*	=	*C a s a*	2.000.000
	Data			
3.000.000	*Diverse speze de exploatare*	=	*C a s a*	3.000.000
	Data			
500.000	*Div. speze de administrație și vânzare*	=	*C a s a*	500.000
	Data			
1.000.000	*Amortizări*	=	*Mașinii și instalații*	1.000.000
	Data			
6.000.000	*Fabricațiuni*	=	*Următoarele*	
			Salarii de fabricație	2.000.000
			Amortizări	1.000.000
			Div. speze de exploatare	3.000.000
	Data			
26.000.000	*Produse finite* Prețul de cost al prod. finite	=	*Fabricațiuni*	26.000.000
	Data			
26.000.000	*Ct. Vânzări* Prețul de cost al prod. date în vânzare	=	*Produse finite*	26.000.000
	Data			
28.600.000	*Ct. Casa*	=	*Ct. Vânzări*	28.600.000

		Data		
500.000	*Ct. Vânzări*	=	*Div, speze de ad-ție și vânzare*	500.000
		Data		
2.100.000	*Ct. Vânzari*	=	*Rezultatul vânz. produselor*	2.100.000
		Data		
2.100.000	*Rez vânz. produselor*	=	*Capital (P & P)*	2.100.000

Schematic aceste înregistrări se pot reprezenta astfel:

(Vezi pag. 71).

II. FORMA DESCENTRALIZATA

La forma descentralizată, cele două contabilități funcționând independent, legătura între ele se face prin 2 conturi și anume: ct. „Centrala" și ct. „Exploatare". Contul Centrala figurează în contabilitatea exploatării și contul Exploatare în contabilitatea comercială.

In debitul contului Exploatare se trec toate plățile făcute pentru contul exploatării, iar în credit tot ceeace primim dela exploatare (valoarea de cost a produselor fabricate).

In debitul contului Centrala se trece valoarea consumațiunilor de materii prime și servicii făcute de Centrală pentru contul exploatării, iar în credit, valoarea de cost a fabricatelor trimise centralei spre vânzare.

Această formă de organizare este necesară în special, acolo, unde exploatarea se află într'un oraș și administrația comercială în alt oraș.

Pentru lămurirea funcționării contabilității organizate după acest model, vom înregistra aceleaș operațiuni ca mai sus și în registrele unei contabilități industriale descentralizate.

Contabilitatea financiară				Contabilitatea exploatării			
70.000.000	*Bil. deschidere* =	*Capital*	70.000.000				
70.000.000	*C a s a* =	*Bil. de deschidere*	70.000.000				
30.000.000	*Maşini şi instalaţiuni* =	*C a s a*	30.000.000				
20.000.000	*Ct. Exploatare* = Costul mat. prime	*C a s a*	20.000.000	20.000.000	*Mat. prime* =	*Ct. Centrala*	20.000.000
10.000.000	*Ct. Exploatare* = Costul combustibilului	*C a s a*	10.000.000	10.000.000	*Combustibil* =	*Ct. Centrala*	10.000.000
				15.000.000	*Fabricaţiuni* =	*Materii prime*	15.000.000
				5.000.000	*Fabricaţiuni* =	*Combustibil şi alte mat.*	5.000.000
2.000.000	*Ct. Exploatare* = Trimis salariile pt. exploat.	*C a s a*	2.000.000	2.000.000	*Sal. de fabricaţie* =	*Ct. Centrala*	2.000.000
3.000.000	*Ct. Exploatare* = Trimis exploatări numerar pt. plata div. speze	*C a s a*	3.000.000	3.000.000	*Speze de exploatare* =	*Ct. Centrala*	3.000.000
500.000	*Div. speze de administraţie + vânzare* =	*C a s a*	500.000				
1.000.000	*Amortizări* =	*Maşini şi instalaţii*	1.000.000				

Contabilitatea financiară				Contabilitatea exploatării			
1.000.000	*Ct. exploatare* = *Amortizări* Virat la Ct. exploatare		1.000.000	10000 00.	*Ct. Amortizări* =	*Ct. Centrala*	1.000.000
				6.000.000	*Ct. Fabricaţiuni* =	*Următoarele* *Sal. de fabricaţiune*	2.000.000
						Amortizări	1.000.000
						Div. speze de expl.	3.000.000
26.000.000	*Ct. Vânzări* =	*Ct. Exploatare*	26.000.000	26.000.000	*Produse finite* =	*Fabricaţiuni*	26.000.000
28.600.000	*C a s a* =	*Ct. Vânzări*	28.600.000	26.000.000	*Ct. Centrala* =	*Prod. finite*	26.000.000
500.000	*Ct Vânzări* =	*Div. speze de ad-ţie+ vânzare*	500 000				
2.100.000	*Ct. Vânzări* =	*Rez. vânz. prod.*	2.100.000				
2.100.000	*Ct. Rez. vânz. produselor* =	*Ct. Capital (P & P)*	2.100.000				

Situația conturilor celor 2 contabilități se prezintă astfel:
(în milioane lei)

Sit. contabilității financiare

C a s a	33,1	
Mașini și instal.	29,0	
Ct. exploatare	10,0	
Capital	—	72,1
	72,1	72,1

Sit. contabilit. exploatării

Materii prime	5,0	
Combustibil	5,0	
Ct. Centrala	—	10,0
	10,0	10,0

Observăm că debitul contului Exploatare este egal cu creditul contului Centrala.

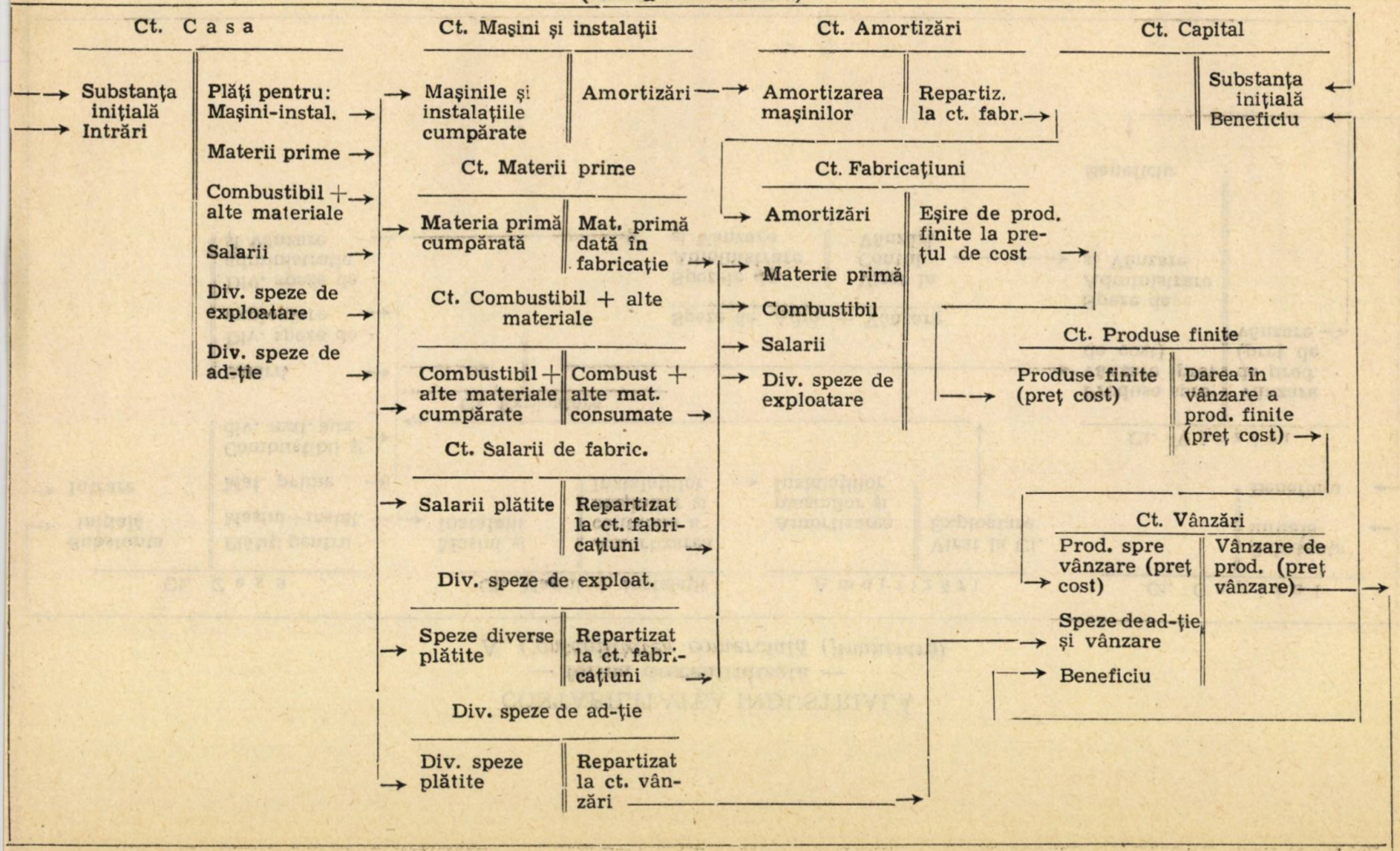
In cazul când se închide bilanțul, contabilitatea exploatării virează „Centralei" soldurile conturilor din contabilitatea sa. Inregistrările ce se fac în cele 2 contabilități sunt:

	Următoarele	=	*Ct. Exploatare*	10,0	10,0	*Ct. Centrala*	= Următoarele	
5,0	*Materii prime*						*Materii prime*	5,0
5,0	*Combustibil*						*Combustibil*	5,0
72,1	*Bil. de închidere*	=	Următoarele					
			C a s a	33,1				
			Mat. prime	5,0				
			Combustibil	5,0				
			Mașini + instalații	29,0				
72,1	*Capital*	=	*Bilanț de închidere*	72,1				

In felul acesta s'au închis toate conturile în cele două contabilități.

Dăm mai jos, și pentru această formă de organizare, o schemă a înregistrărilor respective. (pag. 72 și 73)

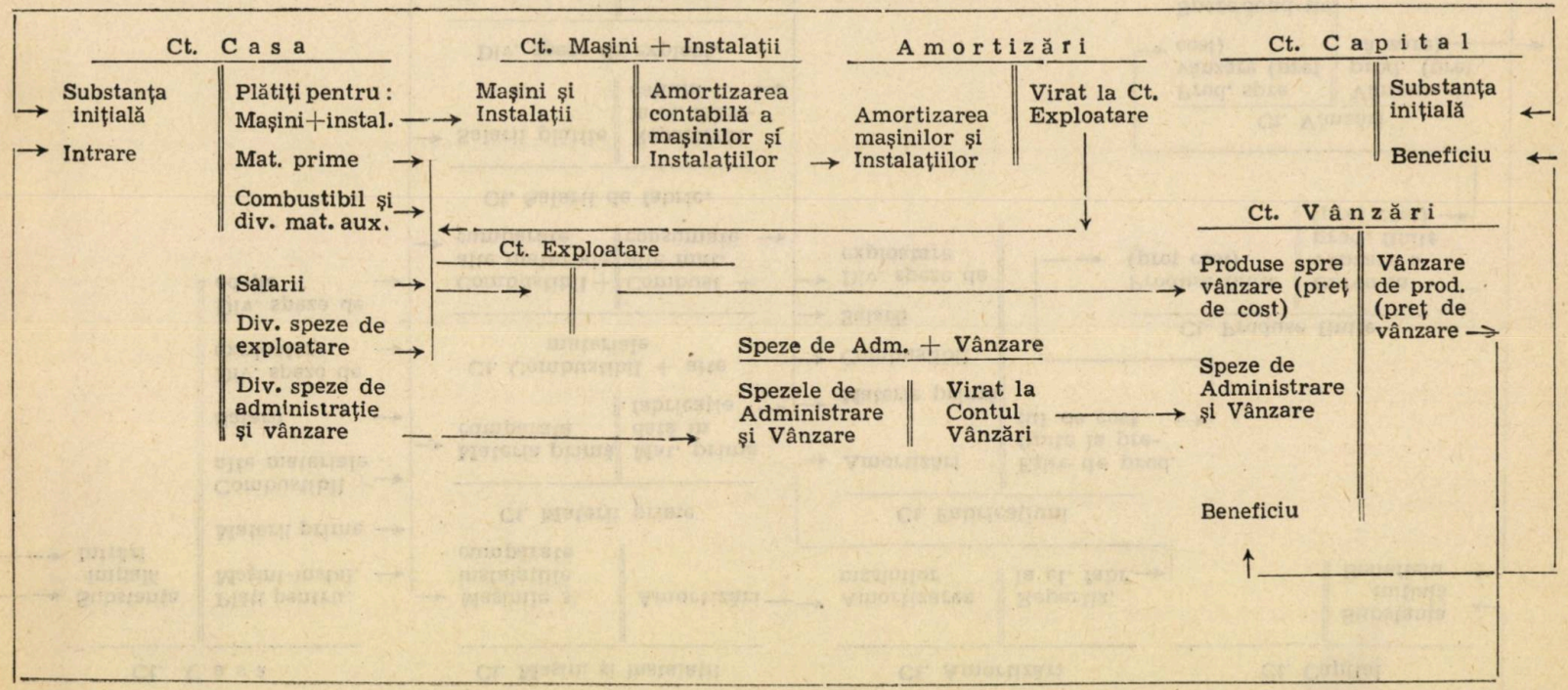
CONTABILITATEA INTREPRINDERII INDUSTRIALE
(forma centralizată)



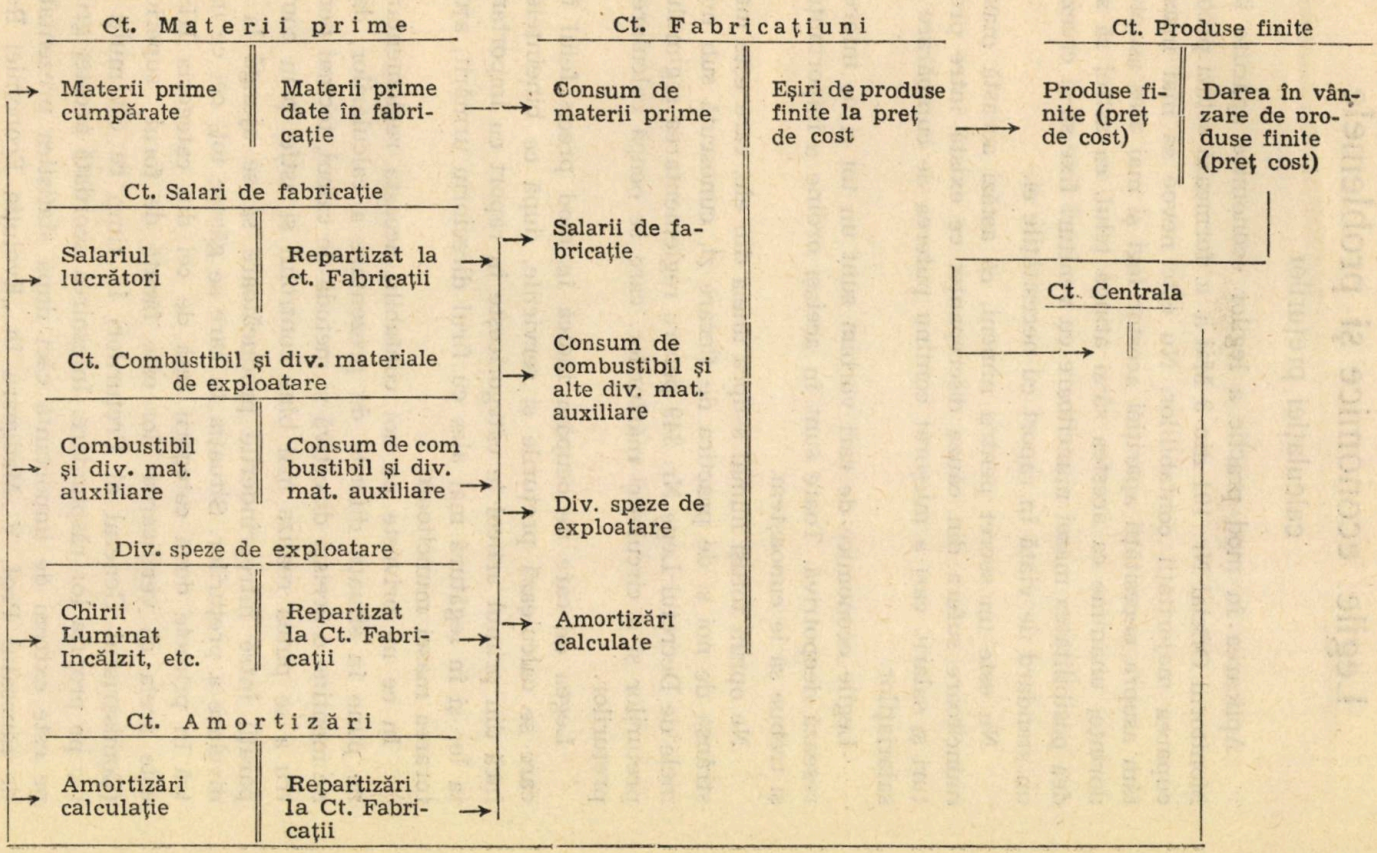
CONTABILITATEA INDUSTRIALĂ

— forma descentralizată —

A. *Contabilitatea comercială (financiară)*



B. *Contablitatea exploatării*



Legile economice și problemele calculației prețurilor

Aplicarea în mod practic a legilor economice apărute în Monitorul Oficial Nr. 101 din 3 Mai a. c. formează astăzi preocuparea majorității contabililor. Nu este nevoe să mai insistăm asupra necesității apariției acestor legi și mai ales asupra dorinței unanime ca acestea să-și atingă țelul, ca astfel să se dea posibilitatea masei muncitoare cu venituri fixe să-și creeze un standard de viață în raport cu necesitățile ei.

Nu este un secret pentru nimeni, că astăzi această masă muncitoare suferă din cauza discrepanței ce există între prețuri și salarii, cari a micșorat continu puterea de cumpărare a salariaților.

Legile economice de cari vorbim sunt un tot și ne interesează deopotrivă. Toate sunt în aceiași ordine a importanței și trebue să le cunoaștem.

Ne oprim totuși numai asupra uneia din ele, care este mai strânsă de noi și de practica de fiecare zi, cunoscută sub numele de Decretul-Lege Nr. 349 pentru reglementarea regimului prețurilor și a circulației mărfurilor, care se ocupă calcularea prețurilor.

Legea de care ne ocupăm indică în mod precis felul în care se calculează prețurile și serviciile, după ce bineînțeles încă din primul articol le categoricește în raport cu importanța lor și în legătură mai ales cu firul directoriu urmărit, ajutorarea masei muncitoare.

In ce ne privește pe noi contabilii această reglementare ne pune în situații diferite de prezentare a calculărilor, dar ne menține o aceiași directivă și metodă de calcul, tocmai pentru a se putea realiza mai bine controlul și astfel prin comparații între întreprinderile producătoare să se ajungă la o nivelare a prețurilor. Situația în care se găsesc toți cei ce intră în primele două categorii față de cei din categoria III-a este aceia că verificarea lor este făcută de forul superior (Comisariatul General al Prețurilor) în timp ce cei mulți o fac pe propria lor răspundere. Inlesnirea acordată acestei grupe este extrem de importantă căci după statistica prezentată de răposatul Prof. V. Madgearu în „Evoluția Economiei Ro-

mânești" după răsboiul mondial, din totalul întreprinderilor industriale 92,6½ sunt mici întreprinderi până la 5 luc. (anul 1938) așa că numai un număr mic de întreprinderi, dar în același timp cele mai importante, își supun calculațiile unui control rămânând ca restul de industrii cari lucrează cu maximum 20 luc. și care nu poate fi industrie de bază să plece în calculație cu cifre determinate precis și sigur, iar ele pe propria răspundere să-și stabilească un singur element, care este manopera, restul fiind procentul fixat în însuși cuprinsul legii, sub numele de beneficiu brut legal (art. 10, iar cotele de beneficiu în art. 12).

Anexa B fixează în mod precis elementele componente ale prețului de vânzare. Le enunțăm :

MATERIA PRIMA : Importanță pentru contabil este de a avea determinată cu precizie, cantitatea de materii prime necesare unității produse.

In afara formulei technice, contabilitatea trebue să fie organizată ca să poată urmări utilizarea acestei materii prime.

Indiferent sub ce formă, căci aceasta nu interesează (întreprinderile mari cu un sistem complect de contabilitate a materialelor, celălalte cu alte metode mai simple) un lucru interesează, ca ele să existe.

Din această contabilitate să se poată urmări: intrarea în fabrică a materii prime, iar pe măsura trecerii în fabricație să fie înregistrată.

Registru de cifră de afaceri cerut de legislația fiscală, care se găsește la fiecare întreprindere, este oglinda fidelă a ceeace ar trebui să fie.

La capătul fiecărei luni, la încheierea socotelilor pentru plata impozitului, se va verifica în raport cu formula technică, dacă utilizarea materii prime a fost făcute, — așa cum este indicată. Dacă cantitățile prescrise au fost într'adevăr utilizate, etc., dacă stocul rămas este cel soriptic.

Se va verifica de către contabilitate dacă în stoc se găsesc materiile prime, ajutătoare, semifabricatele și fabricatele indicate în acest registru și în cele auxiliare când producția este mai complexă.

O a doua problemă este acea a prețului. Stabilirea valorii pe unitate a acestei materii prime este indicată și în legea de

mai sus, dar mai precis în art. 6 din decizia 10603 din 30 Mai (M. O. Nr. 121).

Atragem atenția asupra concordanței ce trebue să existe între toate scriptele întreprinderii.

Se va ține seama în calculare și de eventualele deșeuri recuperabile, de gradul de pierderi de materii în cursul fabricației (Acestea nu după bunul plac al calculației, ci după realități).

Un al doilea element, este *Combustibilul).* Acesta se determină pe unitatea de producție. Care sunt criteriile. Aceleași ca și cele utilizate la materia primă.

Nu se va îngloba la acest cont, combustibilul utilizat la încălzitul întreprinderii, sau a personalului, acesta fiind trecut într'un cont de cheltueli. Rămâne ca controlul technic să determine cantitatea de combustibil necesară producerii fabricatului și nu este de loc plăcut, ca în perioada de lucru de vară, la o producție intensă să corespundă o cantitate de combustibil mai mică de cât iarna, din cauza acestor eronate înregistrări.

Dacă este mai ușor de stabilit cele două elemente, de aci înainte precisia este în funcție de contabil. Aci se cere ajutorul lui întru luminarea și desăvârșirea acestei calculații.

MANOPERA : Opera acestei contabilități trebue făcută în așa fel în cât randamentele technice obținute să fie puse imediat în evidență.

Statul de plată al salariilor va categorisi în următoarele grupe pe salariați :

1. Salariile lucrătorilor la întreprinderile cu mai multe secțiuni pentru fiecare în parte.
2. Salariile personalului technic (ingineri, șefi de echipă).
3. Salariile personalului administrativ

Această din urmă categorie nu vine luată în considerație la calcularea manoperii, ci este trecută regiei generale.

Comparând producția obținută într'o perioadă de timp fixă cu numărul lucrătorilor utilizat direct în producție se urmărește randamentele mâinii de lucru.

Se va verifica randamentul technic al mașinei utilizate, față de numărul lucrătorilor întrebuințați și se va determina astfel costul manoperii pe unitatea produsă.

Calcularea manoperii se face în raport cu producția totală obținută.

Pentru aplicarea precisă a legilor economice, contabilitatea va urmări dacă salariile au fost armonizate în conformitate cu decizia Nr. 573 din 5 Decembrie 1944 ca apoi să aplice tuturora majorările acordate prin decretul lege Nr. 348 din 3 Mai 1945 (Legea pentru reglementarea salariilor și înființarea economatelor).

Nu ar fi greșit ca în momentul trecerii economiei de război pe picior de pace să se încerce cu mai mult curaj și în România o aplicare a sistemelor de stimulare a muncii prin acordarea de prime în raport cu randamentele obținute. Problema producției, ar căpăta în afara interesului general și un impuls. Dorința unui câștig mai mare ar atrage o stimulare a producțiunii.

Sunt unele întreprinderi mici care aplicând acest sistem au obținut rezultate extrem de interesante. Mărind cantitatea producțiunei obținute, iar pe de alta salariul plătit lucrătorilor a crescut într'o proporție destul de impresinonantă. (Raportată la unitate produsă, manopera rămânea egală, iar în unele cazuri ar scădea.

REGIA DE FABRICAȚIE. In acest capitol intră toate cheltuelile referitoare la întreținerea și reparațiile, mașinelor și uneltelor, piesele de schimb, salarizarea persnoalului utilizat la aceasta. Contabilitatea trebuie să urmărească în mod clar și simplu această regie.

Raportarea lor se face acolo unde este posibil pe unitate de producție, dar ținând seama de :

1. Capacitatea maximă de producție;
2. Perioada de producție de maximum 6 luni.
3. Producția probabilă ce servește ca bază de calcul.

Se va observa ca în piesele de schimb să nu fie intercalate elemente cari trebue să intre în investiții, ci numai acele cari sunt consumate cu ocazia producțiunii.

Dacă nu se poate raporta Regia la unitate de producție, fiind produse variate, se va stabili procentual asupra mânei de lucru sau asupra costului direct (materia primă și mâna de lucru).

REGIA GENERALA. — După cum se știe, toate cheltuelile neproporționale producțiunii intră în această grupă a regiei generale :

1. Salariile personalului administrativ.

2. Incălzitul și luminatul.
3. Imprimatele și rechizitele.
4. Intreținerea biroului, chirii, telefon, poștă, etc.

Se atrage atențiunea că în aceste cheltueli nu pot intra acele, cari trebuesc neîndoelnic, spune anexa B, să fie acoperite de beneficiu.

1. Bonificații.
2. Comisioane (în afara celor plătite agenților trecuți pe stat și reprezentanților comercianți cu firmă înscrisă).
3. Subvenții și ajutoare.
4. Indemnizații speciale.
5. Tantieme și dividende.

Aceste cheltueli urmează a fi reportate procentual luându-se în considerațiune:

1. vânzarea produselor față de producție pe minimum 1 an (cantitativ și valori).
2. posibilitățile de desfacere după natura produselor.

Elementul următor este *Beneficiul* stabilit de lege la 8% pentru toate întreprinderile industriale, urmând a fi calculat asupra costurilor enumărate până aci.

După cum spuneam la începutul acestui articol, legiuitorul pentru a simplifica, pentru majoritatea întreprinderilor industriale, adică pentru cele mici, a admis calcularea unor procentaje fixe de 50%, 55% și 60%, în care intră întreaga regie și beneficiu lăsând totuși posibilitatea și libertatea și pentru cei mici a folosi aceiași metodă de calcul, în caz că sunt organizate pentru a-și putea determina cu precizie aceste elemente.

Nu suntem chemați și nici datele nu le avem la îndemână pentru a discuta dacă acest procent este mare sau mic. Așa cum a fost hotărât el trebue aplicat. Avem însă la îndemână a recomanda aplicarea celuilalt principiu, pe care înaintea războiului l-am cunoscut și l-am aplicat, adică a măririi gradului de ocupație al întreprinderii.

Prin mărirea producției și implicit a gradului de ocupație, beneficiile cresc.

Necesitatea întocmirii pentru fiecare întreprindere a unui plan de lucru se impune în aceste momente (dealtminteri este și cerut de art. 14 al decretului lege Nr. 351).

Acest plan trebue să ție seamă de:

1. Capacitatea de producție — în total și pe secțiuni dacă este cazul, pentru a se armoniza utilizarea întregului utilaj mecanic.

2. Utilizarea în condițiuni cât mai bune a elementului uman în întreprindere. Raportul între personalul calificat și cel necalificat, întrebuințarea în mod rațional a technicienilor etc.

3. Determinarea unui plan de producție în care să se țină seamă.

a) producția cantitativă posibilă.

b) producția în raport cu timpul;

c) cauzele pierderii în producțiune prin greșită utilizare a timpului, materii prime etc;

d) randamentele minime necesare pentru obținerea producțiunii.

Dacă calculația obținută se privește prin acest unghiu considerându-se producția asupra căreia s'a făcut, ca obligatorie a fi mărită, atunci beneficiile obținute printr'o mărire continuă a acesteia rezolvă și problemele economice ale întreprinderii.

Dacă unele greșeli de organizare internă, de utilizare defectuoasă a oamenilor și a mașinilor, risipă de materii prime, defecte cauzate prin reaua circulație internă a materialelor, neraționalizarea unor muncii prin cercetarea continuă a planurilor formulate pentru înlăturarea lor și traduse în fapt printr'o reală răsplătire, va duce logic la o mărire a randamentelor muncii și beneficiilor.

Dar cu acestea nu am epuizat calculația. Legiuitorul de la 3 Mai în dorința de a ajuta masa muncitoare a recunoscut o serie de cheltueli, dar nu a recunoscut dreptul întreprinzătorului de a-și adăuga beneficiul la ele.

Aceste sunt:

1. Dobânzile efectiv plătite.

2. Amortismentele.

3. Impozitele.

Dintre aceste trei puncte ne oprim numai asupra ultimelor două: Problema amortismentelor care nu este nouă și loc la discuțiunii a dat întotdeauna (mai ales asupra metodelor de calcul). Astăzi greutatea este stabilirea asupra căror va-

lorii se aplică cotele de amortisment (cotele procentuale fiind cele admise de Ministerul de Finanțe).

Dat fiind problema înlocuirii instalațiunilor față de prețurile de astăzi și valorile înregistrate în contabilitate se pune o serie de chestiuni destul de importante. Prin reevaluarea acestor active cotele de amortisment, vor intra într'o măsură mai apropiată de realitate în calculație și astfel întreprinderea va putea să-și reînoiească utilajul. Recomandabil ar fi ca aceste fonduri să fie consumate în cursul anului și pe măsura realizării în vederea înbunătățirii instalațiunilor și a unei mai juste realizări. Variațiunile de preț să nu poată astfel atinge în mod nefavorabil fondurile deci posibilitatea de realizări. Creierea unor fonduri contabile chiar mari, nu ar reprezenta în realitate de cât niște cifre și nu o întărire a aparatului de producție.

In ce privește impozitele, legiutorul a considerat suficient pentru întreprinzători a-și asigura în prețul de vânzare, recuperarea unei părți din impozitul direct plătit.

Recuperarea diferenței de impozite este posibilă numai prin realizarea unei măriri a producțiunii, care astfel să asigure un beneficiu mai mare.

Am expus în aceste articole felul în care trebue privită de contabili problema calculării prețurilor pentru a fi pe linia justă. Recunoaștem că nu am epuizat nici pe departe elementele necesare a fi desvoltate.

Fiecare din aceste puncte formează capitole întregi de discuții în cercurile noastre. Se vor da soluții și se va îmbunătății sistemul de calculație, dar totul depinde de felul în care contabilii își vor aranja munca în întreprindere și mai ales cum vor înțelege să se adapteze cerințelor de astăzi.

Dr. MARCEL KENDLER

De vânzare colecția Revistei legată în pânză de la 1908—1938 și broșate de la 1939 - 1944.

A se adresa la Revistă.

Examenul de expert contabil

In zilele de la 13—22 Mai 1945 s'a ținut examenul de expert contabil, la care s'au înscris 185 candidați, majoritatea licențiați ai Academiei de Inalte studii comerciale.

Au reușit 83 candidați.

Comisia examinatoare a fost compusă din D-nii : Prof. G. Mladenatz ca Președinte, Prof. Ștefan Dumitrescu, Paul Demetrescu și Theodoru Florin director în Ministerul de Finanțe membrii. Ca secretar Prof. D. Leonte.

Ținem cu acest prilej să dăm următoarele lămuriri în legătură cu examenele de experți contabili.

Legea Corpului Contabililor experți și autorizați nu prevede în mod expres examenul, însă art. IV litera C prevede „experți contabili sunt acei cari în urma unei practice de 5 ani (dacă au numai școala superioară de comerț sau 3 ani dacă au Academia de Comerț) de la înscrierea în Corp și **a dovezilor ce vor da li se va recunoaște această calitate de Consiliul Superior al Corpului** după avizul motivat al Secției respective".

Iar regulamentul legii la art. 9 complectează această idee astfel : „Experți contabili sunt acei, cari îndeplinind condițiunile prevăzute de art. 3 din lege și în urma unei practice de . . . . ani **și a dovezilor de capacitate, probitate, și experiență ce au dat,** obțin această calitate de la Consiliul Superior".

Pe baza acestor dispozițiuni, Consiliul Superior al Corpului încă din anul 1926, pentru o mai bună și obiectivă selecționare a experților contabili, a introdus — examenul de expert contabil, iar în anul 1929 a întocmit un Regulament al acestui examen și o Programă analitică.

Acest regulament a fost aplicat în toată țara, cu toată opoziția tinerilor Licențiați ai Academiei Comerciale, cari considerau licența ca o dovadă suficientă de capacitate spre a fi trecuți automat — după 2 ani — la gradul de expert contabil.

Pe această chestiune s'a făcut procese Corpului. Primele au fost câștigate de Corp cu o motivare foarte judicioasă ș. a.

„Având în vedere că prin acest Regulament interior, care nu contrazice nici legea și nici regulamentul legii și de care dispoziție reclamantul avea cunoștință, — Consiliul superior al Corpului nu a făcut altceva de cât și-a limitat puterea sa su-

verană în apreciere și deci departe de a aduce vreo vătămare au adus o lumină în cauză . . . . "

Parte din Licențiați, au continuat lupta pentru înlăturarea examenului în contra conducerei Corpului, de atunci care ținea dârz la ideea examenului.

La alegerile din 1936 cu concursul mult regretatului Decan N. Butculescu — care dorea să dea tineretului Alacist posibilitatea să colaboreze mai activ la Corp, licențiații au intrat în număr mai mare la conducerea Secției Ilfov. Iar în 1939 s'a ales un Consiliu format din licențiați, cari erau contra examenului de expert contabil.

In acest timp era pendinte un proces pentru acordarea gradului de Expert intentat de câțiva membrii — dintre cari unii au intrat în noua conducere a Secției Ilfov.

Aceștia au putut obține în noua conducere a Secției — avizul favorabil al Secției Ilfov de a li se acorda gradul de expert contabil — fără examen.

Consiliul Superior însă și-a menținut punctul său de vedere și nu a confirmat decizia secției Ilfov.

Instanțele judecătorești, pe motivul că este suficient avizul Secției și că examenul nu este prevăzut de lege a anulat decizia Consiliului Superior și a ordonat înscrierea ca experți a celor cari au făcut proces, (4—5 persoane).

Cei ce au câștigat procesul a trebuit să fie trecuți la gradul de experți-contabil.

Bazați pe această decizie a instanțelor judecătorești mai toate secțiile Corpului, au început să trimită recomandările pentru gradul de expert contabil fără examen.

Insă Consiliul Superior de atunci rămâne ferm la ideea examenului și nu admite trecerea la gradul de expert decât pentru acei cari obțin hotărâri definitive judecătorești — ceea ce prea puțini au căutat să facă.

Cum această decizie a Consiliului Superior nu satisfăcea marea masă a acelora cari voiau automat să treacă la gradul de expert contabil, trebuia dusă luptă ca și conducerea Consiliului Superior să fie înlăturată, — obținându-se la începutul anului 1939 numai demisia mult regretatului Decan N. Butculescu și alegerea Prof. Sp. Iacobescu.

Aceasta însă n'a schimbat situația în ce privește examenul

de expert contabil, căci Consiliul Superior cu o mică majoritate rămâne la ideea examenului.

Abia în Septemvrie 1940 — când se instaurează regimul legionar și Directorul Corpului, Dr. V. M. Ioachim, demisionează, se ajunge la desființarea de fapt a examenului de expert contabil.

In acest timp, se fac numeroase recomandări la gradul de expert contabil fără examen.

Totuși, pentru a da aparențele unei verificări a pregătirii pentru acest grad, s'a ținut pentru o parte dintre recomandați un coloquium, — măsură care era aplicată și în trecut dar limitată la acei, cari au tipărit lucrări de contabilitate ori de știință și technică comercială de valoare, cercetate de o Comisie sau la acei, cari aveau o vechime de 10 ani în grad și ocupau un loc de conducere în Contabilitate.

D-l dr. V. M Ioachim fiind delegat din partea Camerei de Comerț în Consiliul Superior constituit din nou în Iulie 1941, a luat parte la 1—2 ședințe, expunând punctul său de vedere în chestiunea examenului și în alte chestiuni.

Nefiind de acord cu modul de a lucra al conducerii de atunci, n'a mai participat de cât la penultima ședință a acelui consiliu, pentru a protesta contra propunerii de a se numi membrii de onoare ai Corpului persoane politice, cari n'aveau nici o legătură cu Corpul, — protest, care a avut ca urmare că — deși s'a luat o decizie în sensul celor propuse — totuși nu s'a mai adus la îndeplinire.

In Septemvrie 1943 formându-se noi Comisii Interimare, Secția Ilfov, printre cei 4 reprezentanți ai Secției în Consiliul superior, a delegat pe d-l V. Ioachim.

Cum d-sa știa că o parte din membrii Secției Ilfov intenționau o modificare a legii într'un anume sens, iar alții erau pentru continuarea sistemului de a se acorda gradul de expert contabil, fără examen, D-sa a trimis Secției o scrisoare publicată în Nr. 9—10 al Revistei (1943) prin care, între altele, arăta că înțelege să execute mandatul, numai în sensul ca modificarea legii să se facă în vremuri de pace **iar gradul de expert contabil să se acorde numai pe bază de examen.**

Acest punct de vedere în ce privește gradul de expert — a fost susținut în prima și singura ședința a Consiliului Superior la care D-sa a participat.

Consiliul în unanimitate a hotărât în aceea ședință (7 Noembrie 1943) — (a se vedea Revista de Comerț și Contabilitate Nr. 12/1943) că și pe viitor gradul de expert contabil să se acorde numai pe bază de examen. Pot fi supuși la coloqium — spune hotărîrea — acei cari au cel puțin 5 ani dela înscrierea în Corp, dacă au lucrări de specialitate ori o activitate deosebită pe tărâmul contabilității".

Această hotărâre însă a fost consemnată în procesul verbal într'o formă mult mai elastică, așa ca să se poată acorda gradul de expert fără examen și la alte categorii.

Totuși, în afară de câteva cazuri, majoritatea solicitanților au fost supuși la examen.

Intre timp, Secția Ilfov, luând cunoștiință de scrisoare, nu s'a declarat de acord cu punctul de vedere exprimat acolo, desemnând pe d-l dr. V. V. Protopopescu în locul d-lui V. M. Ioachim în Consiliul Superior.

Aceasta era situația când după actul dela 23 August 1944, a devenit necesară o nouă schimbare în conducerea Corpului.

Și noua conducere — atât Secția cât și Consiliul Superior, au avut să se ocupe cu chestiunea examenului, pe care o parte din conducerea Secției nu-l considerà necesar.

Ținem să relevăm însă că noul Secretar al Secției Ilfov, deși licențiat al Academiei și Licențiat în drept și având numai gradul de contabil autorizat — s'a declarat de la început pentru selecționarea experților pe bază de examen, cu toate că putea să beneficieze de dispozițiile încă în vigoare pentru a trece la gradul de expert fără examen.

Venind la conducerea Consiliului Superior, D-l Prof. Mladenatz, D-sa nu s'a lăsat impresionat de acei cari susțineau că justiția a hotărît că examenul nu ar fi legal și documentându-se a ajuns la concluzia că examenul este cel mai bun mijloc de selecționare, urmând ca cei ce nu vor să se supună la examen să aleagă calea justiției.

D-sa fiind susținut și de o bună parte din membrii Consiliului Superior a reușit să facă să se revină la ideea examenului pentru toată lumea.

Nu știm dacă a fost vreo acțiune în justiție pentru a se acorda gradul de expert fără examen, însă dacă secțiunile aplică decizia Consiliului Superior și — credem că o vor aplica pentru bunele relații ce trebue să existe între secții și Consiliul Superior

— atunci — lipsind avizul favorabil al Secției — nu se va mai câștiga nici un proces.

Sperăm că până la o modificare a legii, noua deciziune a Consiliului Superior va constitui singura bază pentru acordarea gradului de expert contabil și felicităm călduros noua conducere că a rezistat tuturor stăruințelor, contribuind astfel la menținerea prestigiului funcțiunei de Expert contabil, care nu poate constitui o calificare dată automat după 2—3 ani dela înscrierea în Corp.

Apel către colegii abonați

Din cauza prețului redus al abonamentului față de costul hârtiei și al tiparului, nu mai putem trimite Revista de cât acelora, cari au achitat abonamentul pe 1945.

Costul abonamentului de
Lei 1200 (una mie două sute anual) se poate plăti la Revistă (str. Teilor 12) în orice zi, exceptând Sâmbăta de la 5—7½ p.m. sau la d-ra Căpraru ori se poate depune la B. N. R. cont virament 141.

— In aceleași condiții se primesc abonamente noi.

— Cei ce au primit Revista în anii trecuți și n'au achitat abonamentul, sunt stăruitor rugați să achite lei 650 pe 1944 și lei 450 pe 1943.

Este o datorie pentru toți comercialiștii a susține această veche publicație, cel puțin achitând abonamentul.

ADMINISTRAȚIA REVISTEI

De vânzare la

REVISTA GENERALĂ DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

TRATAT DE CONTABILITATE Vol. I

Dr. V. M. IOACHIM

Prețul Lei 800

Lămuriri Contabile, Juridice, Comerciale și fiscale

Timbrarea adeverințelor pentru acțiuni depuse în vederea transferului se face în conf. cu art. 4 § 20 din L. T. cu timbru de chitanță asupra valorii nominale a acțiunilor. Se folosește timbru dublu.

Adeverințele pentru acțiunile depuse la adunările generale se timbrează cu timbru fix de lei 40 conf. art. 4 § 3 L. T., asimilându-se cu actele de identitate, conf. adresei Ministerului de Finanțe Nr. 49742 din 7 Mai 1941.

Sporurile de salarii intră la calculul beneficiului. Având în vedere că legea din 3 Mai 1945 nu a mai reprodus dispoziția din legea din 3 Ianuarie 1945, după care sporul de salariu acordat pe baza Deciziei Comisariatului Prețurilor nu intra la calculul cotei de beneficiu, rezultă că acum se calculează beneficiu și asupra sporurilor de salarii, respectiv asupra totalului salariilor efectiv plătite, chiar dacă s'a plătit mai mult decât minimum prevăzut de legile respective.

Reevaluarea investițiilor distruse sau avariate. In conformitate cu art. 13 din legea 818 din 13 Decembrie 1943 se pot face sporuri de capital prin reevaluarea instalațiunilor distruse sau avariate de pe urma războiului fiind scutite de orice taxe sau impozite către Stat, Județ sau Comună. Rămâne de văzut dacă pentru amortizările fiscale și pentru calculul rentabilității la Complimentar se ține seamă de aceste reevaluări.

Pe baza legii din 1 Aprilie 1945 se pot face reevaluări de orice Activ până la 1 Octombrie 1945 plătind numai 4% impozit asupra sporului de capital pentru averea mobiliară și 2% pentru acțiuni.

Inregistrarea acțiunilor petrolifere în registrele de acționari se poate face oricând, întrucât legea care prevedea termenul de 3 Mai 1945 se referea numai la acțiunile, cari au circulat cu procuri în alb, ceeace nu era cazul cu acțiunile Soc. petrolifere și cu Soc. de Telefoane. De altfel acea lege a și fost abrogată; se aplică însă decizia Comitetului Bursei care nu mai admite vânzarea de acțiuni fără a fi fost trecute în Registrul de acționari.

Coeficienții de rentabilitate. In M. O. din 24 Mai 1945 și urm. au apărut noui coeficienți de rentabilitate pentru impunerile pe 1945-46, în parte s'au majorat, astfel la industria petroliferă de la 6% la 8%, care se aplică la cifra brută inclusiv taxa de construcție, — ceeace va duce la beneficii prezumate și impozite excesive, mai ales că din cauza taxelor ridicate toate societățile vor intra și la complimentar. S'a făcut demersuri pentru reducerea cifrei sau modificarea metodei de calcul a cifrei de afaceri.

CITIȚI ȘI RĂSPÂNDIȚI
„REVISTA GENERALĂ DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE"

RECENZII

Concepțiuni Monetare actuale de ȘTEFAN J. DUMITRESCU.

Comunicare ținută la Academia de Științe din România, București Tip. Carteа Românească, 1943 pag. 37.

Autorul începe prin a defini producțiunea: „faptul de a atribui unui bun, printr'un efort sau muncă, calitatea de a împlini unа din nevoile, lipsurile sau suferințele noastre" (p. 2).

Actul tehnic de producțiune al unui individ, se leagă de actul fiziologic de consumațiune al unui alt individ, printr'un act intermediar numit de *schimb*. (p. 3).

Când operațiunea de schimb se face nu direct între bunuri — troc — ci printr'un bun intermediar, acest bun intermediar și convențional poartă în el noțiunea de monetă. (p. 4).

Monetа poate fi un „tertium comparationis", când servește numai să compare sau un „tertium permutationis", când servește chiar la trecerea bunului dintr'o mână într'alta.

Instrumentul de schimb — *moneta* — a ușurat foarte mult schimbul.

Arta de a înșela în monetă, o găsim tot atât de desvoltată în vechime, ca și în zilele noastre (p. 8).

Moneta are un dublu aspect: aspectul material și aspectul funcțional. Din punct de vedere economic moneta este un instrument ce servește schimbului de bunuri; din punct de vedere juridic moneta este un mijloc legal de plată având putere liberatorie. Sub aceste două aspecte monetа apare ca o instituție insdispensabilă în cadrul așezării economice și juridice a oricărui stat modern (p. 10).

Filosoful John Locke, pe la 1600, afirmă pentru prima dată că moneta este un gaj, un amanet care se folosește primind-o în schimbul unui bun, ca și pe o creanță care dă dreptul de a obține un alt bun, apt pentru a satisface o necesitate.

„Filosoful Locke ne mai vorbește de valoarea monetei mondiale punând-o în raport cu producțiа și consumul anual și mondial (p. 12).

David Hume ne spune: este evident că moneta nu este nimic altceva decât reprezentarea muncii și a bunurilor ce se schimbă și servește numai ca o metodă de socotire sau de estimare a acestora (p. 16).

Autorul se ocupă de diferite concepțiuni monetare citând pe Adam Smith, David Ricardo, Adam Müler (1816) care referă că moneta există numai prin mijlocirea *creditului*. Premergător monetei este ideea echivalenței p. 21); mai departe: Munca este adevăratul etalon de măsură al valorii de schimb, pentru toate bunurile, cu toate acestea ea nu poate fi etalonul de măsură cu care să putem aprecia adevărata valoare. Valoarea este altceva decât preț (p. 22). El vorbește pentru prima oară de moneta metalică și moneta credit (p. 23).

Fr. Knapp în lucrarea „Die Staatliche Theorie des Geldes" apărută în 1905 afirmă: „Das Geld ist ein Geschöpf der Rechtsordnung" (Moneta este o creațiune a ordinei juridice sau de Stat).

Curentele metaliste și nominaliste și azi își dispută adevărul (p. 26).

Funcțiunile principale ale monetei în concepția realistă sau economistă, rămân azi două: instrument de exprimarea prețurilor și instrument legal de plată (p. 30). Prețul nu este decât reflexul puterii de cumpărare a monetei (p. 31).

Prof. Keynes, propune înființarea unei bănci internaționale de clearing prin care să se lichideze creditele și datoriile statelor participante, folosind o nouă unitate monetară internațională de *socoteală contabilă* numită „bancor" (p. 33). De sigur că la aceasta vor lua parte numai statele aliate, poate și alte câteva.

In concluzie autorul arată caracteristicile etalonului monetar muncă, pericolul sau delictul tezaurizării monetei, și aspectele sub care se prezintă unitatea monetară: moneta *națională* emisă de Stat, moneta manuală emisă de un institut bancar și moneta sculpturală p. 35).

Lucrarea d-lui prof. Ștefan I. Dumitrescu ne deschide după cum spune (p. 36) câteva din ușile labirintului monetar, în care domnește o atât de mare rătăcire.

Pe noi contabilii ne interesează foarte de aproape problema monetară ca să știm în ce monetă exprimăm realitățile și echivalențele patrimoniale, pentrucă am ajuns azi să adunăm în Bilanțe, — care sunt situațiuni patrimoniale, încheiate la diferite epoci — sume de bani care nu mai au aceiaș calitate; adunăm sume de lei dinainte de război cu sume de lei de acum.

Autorul a comentat cu multă competință diferitele concepțiuni monetare, oferind o valoroasă bază de studii și discuțiuni.

Problema monetară își așteaptă soluția.

Dr. Brateș

Dr. ALEXANDRU F. DIACONESCU. Impnnerea la Comercial cu privire specială asupra Bilanțului. 1945 Tip. Lupta Pag. 228 Preț Lei 2.000

Admiterea tezelor de doctorat cu subiecte de contabilitate — admitere pentru care și Revista noastră a contribuit combătând cu hotărîre părerea acelora, cari considerau Contabilitatea ca o disciplină, ce nu poate fi prilej de teme de doctorat,— a avut ca urmare îndemnarea unora dintre tinerii noștri licențiați ai Academiei Comerciale să facă cercetări și să trateze în mod mai mult sau mai puțin științific probleme din domeniul Contabilității.

Presupunem că și lucrarea de mai sus face parte din această categorie, pentrucă, după cum spune autorul în prefață, d-sa a căutat să dea lucrării pe lângă un caracter didactic de popularizare anumitor probleme de ordin tehnic fiscalo-contabil și un caracter științific.

Am putea chiar deduce din cuprinsul lucrării că Președintele al tezei a fost d. prof. I. Evian, având în vedere că în lucrare nu mai apar o serie de idei, denumiri și noțiuni, cari s'au profesat la Academia de Inalte Studii Comerciale din contră, — în cea mai mare parte lucrarea este încadrată în ideile desvoltate de d. Prof. Evian.

De aceea, în Bilanțul publicat la pag. 167 n'am mai găsit cunoscuta grupare a conturilor după prof. Iacobescu, ci gruparea folosită de prof. Evian atât la Academie cât și la întreprinderile, unde D-sa a adus cntribuția sa ca specialist.

Aceasta însă nu era un motiv pentru autor că în Bibliografie — unde a citat o serie întreagă de autori români mai cunoscuți și mai puțin cunoscuți, să omită cu desăvârșire pe fostul profesor dela Academie Sp. Iacobescu care — oricât de combătute ar fi teoriile sale acum — s'a străduit să dea un fundament științific Contabilității, — deschizând drumul cercetărilor și soluțiilor poate mai fericite atâtor serii de licențiați.

Căci nu este de admis că autorul, care din Bibliografie, se vede că,— înainte de a pregăti lucrarea — a căutat să se documenteze bine, zic, nu este de admis că D-sa să nu fi cercetat cel puțin cele trei volume ale Cursului de Contabilitate al d-lui Prof. Iacobescu și să nu fie găsit nimic în legătură cu subiectul său chiar sub formă de critică.

Dealtfel, d-sa ia totuși ceva din ideile d-lui Iacobescu ș. a. înlocuirea cuvântului „la" prin semnul =.

D. dr. Diaconescu începu lucrarea printr'o serie de considerațiuni foarte juste în ce privește caracterizarea Noțiunii de întreprinderi și întreprinzător, a noțunii de venit comercial și venit impozabil și a metodelor de stabilire a venitului fiscal.

Spre deosebire de alți fiscaliști, d-sa, cu drept cuvânt, nu ridică un imn de slavă metodei coeficienților de rentabiiltate întâi pentrucă se folosește un coeficient unic pentru întreprinderile de același fel și al doilea pentrucă venitului calculat după această metodă nu i se poate face nici o scădere. „Metoda cifrei de afaceri cu coeficienți unici nu corespunde principiilor de echitate fiscală"... spune d-sa la pag. 26.

De aceea, d-sa cere să se fixeze coeficienți nu numai pe gen de întreprinderi și pe provincii, ci și pe întreprinderi.

Noi mergem mai departe și susținem că întreaga metodă a Coeficienților minimali este în contradicție cu principiul impunerii pe venit, căci se ajunge la situații paradoxale ca o întreprindere fără nici un beneficiu, totuși să plătească un important impozit, chiar dacă a vândut în pagubă, — vorbim de epoci, — care poate vor mai veni — de scăderi continuie de prețuri.

In ce privește „*Technica impunerii*", d-sa emite o idee, care merită a fi discutată, deși nu credem să prezinte mari avantaje ș. a. un organ să facă verificarea contabilă și altul să facă stabilirea impunerii.

Dacă aceste operații se fac concomitent nu ar fi nimic de zis, dar dacă se fac la date diferite ar fi o îngreuiare și pentru contabili și pentru fisc.

In partea III, se ocupă de *Inventar și Bilanț*. Aci autorul — în materie de evaluări — se ocupă de dispozițiunile din Codul de Comerț întocmit în 1938 și aplicat numai o foarte scurtă perioadă de timp. Din expunerile sale ar reieși că azi s'ar aplica dispozițiunile din acel cod, pe când în realitate din noul cod nu se aplică decât unele dispo-

ziții cu privire la adunările generale, nu însă și cele privitoare la Inventar și Bilanț, pentru cari au rămas în vigoare dispozițiile din vechiul cod.

Vorbind despre Bilanț și Inventar, autorul spune la pag. 136 că între acestea nu e decât o deosebire formală.

D-sa recunoaște însă că Bilanțul se extrage numai după Conturile din Contabilitate, pe când, Inventarul după realitate, *chiar fără registre*. Dar aceasta nu e numai o deosebire formală, ci de fond, pentru că, fără registre, pot exprima elementele componente ale Averii și Fondurilor, dar este greu — fără anume socoteli disparate să stabilim și rezultatul activității și cu atât mai greu — dacă nu imposibil să descompunem proveniența rezultatului, — ceeace tocmai ne arată Bilanțul și contul Profit și Perdere — care nu e decât desvoltatorul contului cu același nume figurând în Activul sau Pasivul Bilanțului.

In partea IV, autorul tratează despre: *Bilanțul fiscal* combătând denumirea de „Bilanț fiscal" care — după d-sa ar trebui mai repede înlocuită cu aceea de „Profit și Perdere fiscal".

D-sa se declară partizanul acelei idei, după care nu ar exista de cât un singur Bilanț ș. a. Bilanțul comercial obișnuit, din care cei interesați: fisc, justiție, particulari etc. își extrag datele necesare (pag. 170).

Desigur că acesta este Bilanțul cel care având caracter de obligativitate — servește ca punct de plecare pentru orice cercetare, — însă nu se poate spune că numai din Bilanț se poate extrage datele pentru alte nevoi cu caracter special, cum ar fi pentru stabilirea venitului impozabil, pentru finanțarea unei întreprinderi, etc.

Pentru a întocmi asemenea Bilanțuri, trebue să fie luate în considerație toate datele, pe baza cărora s'a întocmit Bilanțul, dintre cari unele reies numai din registre, acte etc.

De aceea G. Roche în lucrarea sa: „De la relativité des Bilans" susține că pot fi atâtea bilanțuri și atâtea beneficii câte scopuri sunt urmărite cu prilejul încheierii Bilanțului.

Un Bilanț, care prin el însu-și să corespundă deodată tuturor obiectivelor urmărite, este foarte greu de întocmit, dacă nu imposibil.

Totuși autorul nu vede practic cum s'ar putea impune obligativitatea unui Bilanț fiscal special, a cărei existență de altfel o contestă (pag. 173), după cum, cu drept cuvânt se îndoește de necesitatea și eficacitatea unor dispoziții, cari să oblige întreprinderile ca să întocmească un Bilanț după cerințele fiscului, cum s'a făcut și la noi unele propuneri ca să se standarizeze contabilitatea în așa fel ca Bilanțul comercial să coincidă cu cel fiscal.

In examinarea conturilor, autorul nu se folosește de o anume grupare a posturilor de Activ și Pasiv, ci se mulțumește să trateze deosebit posturile de Bilanț active și pasive și posturi din Profit și Perdere favorabile și nefavorabile.

Aci găsim unele considerații, cari trebue neapărat revăzute într'o nouă ediție, pentrucă cuprind afirmări, cari nu numai că sunt

contrare realității, dar pot creia o atmosferă dăunătoare întreprinderilor.

Astfel d-sa la pag. 204 consideră ca o *fraudă* (?!) crearea unor rezerve peste cotele admise de legea fiscală iar la pag. 213 considera ca o fraudă (?!) frecventă „amortizări mai mari de cât cotele prevăzute de legea contribuțiunilor directe".

Ne surprinde că s'a putut strecura într'o lucrare — de altfel scrisă cu multă pricepere și grijă — o expresiune atât de nepotrivită și cu consecințe atât de grave pentru o practică contabilă adesea recomandată ca o măsură de prudență.

După câte știm, nici un organ fiscal, până acum n'a calificat drept fraudă chiar dacă s'a trecut întreg beneficiu la Rezervă și chiar dacă s'ar amortiza un bun într'un singur an, dacă aceasta s'a făcut în mod vizibil, așa ca oricine să poată vedea acest lucru.

Asemenea — nu se poate susține că de o rezervă nu se poate face uz de cât dacă se găsește disponibil lichid în Cassă (pag. 204) și că Fondul de amortizare nu poate fi folosit decât dacă există numerar disponibil (?!) în Cassă pag. 206) pentrucă, spune d-sa, investiția se procură cu numerar (pag. 207).

Noi știm că, în timpuri normale Investițiile se procurau în cea mai mare parte pe credit. In orice caz nu e nici o legătură între Fondurile de rezervă, respectiv Fondurile de amortizare și disponibilul în numerar.

La pag. 206 d-sa spune că „o rezervă odată întrebuințată dispare, prin lichidarea unui post din Activ.

Ori, o rezervă poate fi lichidată și fără să se modifice vreun post din Activ, ci prin sporirea unui post din Pasiv. Ex. transformarea unei Rezerve, în Capital prin emisiune de acțiuni gratuite.

Autorul vorbind mai departe de „posturile tranzitorii" se declară partizan al trecerii acestor posturi ca o categorie specială, aprobând pe I. Reiser care susține că un Bilanț, care nu ar conține asemenea posturi ar fi neregulat.

Am arătat în lucrarea noastră de Contabilitate vol. I ce preț punem noi pe denumirea „Conturi tranzitorii", cari după noi, nu constituie o grupă separată de Conturi, întrucât pot conține posturi de proveniență diferită.

In legătură cu aceste posturi, la pag. 215 s'a strecurat o eroare contabilă. Sunt trecute în categoria „*Conturi de Pasiv tranzitoriu*" „venturile întreprinderii' cari privesc anul în curs dar cari n'au fost realizate până la închiderea Bilanțului: dobânzi, chirii de încasat etc.

Ori, acestea sunt posturi de Activ, așa zis „Activ anticipat" după terminologia germană, deși noi susținem că este un Activ — Creanță de încasat. Dacă le privim sub prisma originei, adică a calității lor de Venituri, ele apar în același timp în creditul Contului de Profit și Perdere.

Intr'un singur caz apar în Bilanț la Pasiv când nu suntem siguri de încasarea lor și nu voim să mărim veniturile.

Dacă am scoate din terminologie asemenea expresiuni menținute prin forța tradiției ar fi mai multă claritate în considerarea și așezarea unor asemenea posturi.

Ne-am îngăduit să facem aceste câteva observații critice numai pentrucă însă-și autorul a făcut în „Prefață" apel la cititori să-i semnaleze orice omisiuni sau erori.

Ca unul' care slujesc disciplina contabilă de multă vreme, înțeleg ca alături de cuvintele de laudă, ce le datorăm tuturor acelora, cari fără nici un profit material, consacră din timpul lor prețios pentru studierea și luminarea problemelor aride ale contabilității — cum este și cazul d-lui Inspector financiar dr. Diaconescu, — zic înțeleg să relev din asemene astudii și să pun în discuție acel idei ,cari nu s'au cristalizat definitiv și cari merită să fie supuse unei examinări mai amănunțite, — considerând că numai astfel recenzentul își face datoria față de autor, față de cititori și față de disciplina cartabelă.

Dr. V. M. Ioachim

CURS DE CONTABILITATE GENERALA DE Prof. Dr. DUMITRIU-VOINA, Editura Academiei Com. Cluj-Brașov. Tip. Minerva, Gh. N. Gârnețiu, Brașov, 1944 (pag. 359).

Lucrarea este prima parte a unei opere menită să aibă mai mute volume.

Dela început, autorul arată că „sfera contabilității nu este limitată numai la înregistrarea operațiunilor curente în ordine cronologică și la sistematizarea lor pe conturi și nici nu este circumscrisă la stabilirea periodică a mijloacelor de lucru și a rezultatului. Este foarte adevărat că sectorul conturilor, inclusiv bilanțul este cel mai important sector al contabilității. Dar afară de aceasta, contabilitatea mai are încă trei sectoare de calcule, sectorul costorilor, sectorul comparativ (statistic) și sectorul de calcul preliminar (bugetar) (pag. 3).

In acest volum examinează numai sectorul conturilor, inclusiv bilanțul, având la bază sistemul de contabilitate digrafic, cu aplicațiuni la exploatările economice (pag. 3).

In introducere explică universalitatea materiei contabile, precizând că „domeniul contabilității nu se rezumă la simple deprinderi rutinare și nici nu se poate spune că aici raționamentele s'ar reduce la o formă mecanică". Ceeace se elaborează prin acțiunea continuă a contabilității permite o înțelegere de ansamblu și în acelaș timp face cu putință să se cunoască orice detaliu.

„Contabilitatea își are gândirea ei proprie. Ea este o disciplină „independentă", conchide autorul (p. 5).

In ce privește calculul corect al costurilor, atrage atențiunea asupra importanței lui deosebite atât din punct de vedere privat-economic, cât și din punct de vedere **social-economic** (pag. 9).

Ca domeniu de aplicare a contabilității, autorul se ocupă de întreprindere, care „apare ca o celulă economică având misiunea să rezolve cât mai convenabil, problemele pe care i le pun cerințele

binelui colectiv" (p. 14). Face deosebire între întreprindere și exploatare (p. 15), dar nu face legătura între avere, capital (activ-pasiv) și persoana fizică sau juridică, subiect de patrimoniu. Vorbește de întreprinzătorul singular și persoanele sau capitalurile asociate (p. 14); cred că nu putem avea de a face cu capitaluri asociate — formula este economică, dar nejuridică; întotdeauna sunt persoanele care au depus capitaluri. Tangențial vorbește de întreprinzător, persoană fizică sau juridică, titular al drepturilor reale (p. 16), dar persoana fizică sau juridică poate fi titulară a drepturilor reale, fără să aibă calitatea de întreprinzător.

In adevăr recunoaște că substanța patrimonială deschide disciplinei noastre poarta de intrare în orice domeniu de activitate (p. 6, 7), se apropie de patrimoniu ca domeniu al contabilității, dar pare că îi este teamă să-l îmbrățișeze.

Foarte clar sunt expuse noțiunile de avere și capital activ și pasiv (p. 15—20).

Ca metodă didactică, găsesc foarte nimerit, că ia în considerație inventarul și bilanțul ca punct de plecare al înregistrărilor contabile (p. 21—24), ocupându-se apoi de modificările materiei contabile din trei puncte de vedere: a) permutative b) opuse și c) generatoare de rezultate (p. 25—31).

In partea IV-a se ocupă de conturi, care pot fi ținute pentru fiecare element de activ, (cred că și de pasiv), atunci când voim să avem mai multă lumină contabilă, dar pot fi ținute și pe grupe de elemente patrimoniale.

Declar că nu pot să înțeleg expresiunea „substanță de capital" pentru creditul conturilor (p. 36) și nu văd dece să întrebuințăm expresiunile, capital propriu și capital străin, în loc de: capital, în înțelesul de drepturi ale subiectului de patrimoniu și obligațiuni pentru toate obligațiunile de plată sau de restituire? Drepturi directe în patrimoniu nu pot să aibă creditorii, cari trebuie să se adreseze subiectului de patrimoniu, cerându-i verbal, în scris sau prin justiție să-și îndeplinească obligațiunile, chiar când e vorba de gaj, depozit liber etc.

In partea V-a se ocupă de analize și reguli contabile, egalități contabile și articole de jurnal etc. (p. 39—49).

In partea VI-a tratează sfera și funcțiunile conturilor de avere și capital (p. 50—96). Intrebuințarea cuvintelor: consumațiuni și prestațiuni este nouă în terminologia contabilă românească, provenind din traducerea cuvintelor germane „Aufwand și Ertrag" și va trebui să treacă oarecare vreme, ca să se încetățănească la noi.

In partea VII desvoltă conturile de activ și pasiv formal, recunoscând că egalitatea Avere = Capital nu se poate substitui egalității Activ = Pasiv (pag. 97).

Adoptă după Iohann Friedrich Schär, Buchhàltung und Bilanz ed. VI rev. și completată de Dr. W. Prion, Berlin 1932, clasa conturilor de activ formal, cu trei grupe: 1) Conturi tranzitorii 2) conturi anticipative 3) conturi de cheltueli și pierderi amortizabile în viitor,

și conturi de pasiv formal, din care fac parte conturile tranzitorii și anticipative, prezentând o atitudine proprie în judecarea funcțiunii lor (pag. 98).

In partea VIII analizează conturile de activ și de pasiv rectificativ, ambele clase având câte două grupe de conturi: 1) conturi aditive 2) conturi substractive (pag. 114—124).

In partea IX tratează conturile cu funcțiune interimală: conturi de ordine, conturi de evidență și conturi de eventualități debitoare și creditoare (125—159), insistând asupra **raporturilor de drept** care se impun a fi ținute în evidență (pag. 158).

La pag. 160 dă un tablou de clase, grupe și subdiviziuni de conturi.

In partea X se ocupă de piese justificative (p. 161—163) și în partea XI de registrele contabilității (p. 164—173).

In partea XII examinează metodele de contabilitate (174—201) metode transcriptive, metode copigrafice și copimecanografice.

In partea XIII se ocupă de operațiuni contabile cu caracter specific (p. 202—252) dând exemple de înregistrări în societăți comerciale.

Urmează „funcțiunea esențială a sistemului de contabilitate digrafic" (253—258), „Cadre și Planuri de conturi" (pag. 259—279). Conținutul, forma și technica Bilanțului (pag. 280—315).

Inventarul dela pag. 294 nu este un inventar, pentrucă nu conține amănunte și nici mențiunea că diferitele elemente trebuesc înscrise descriptiv (mărfuri pe feluri, cantități și prețuri unitare, debitorii și creditorii pe nume, pronume, cu adresele exacte, sumele respective, etc).

Lectura și analiza bilanțului (316—334) este un capitol foarte interesant și sugestiv.

In fine ultimul capitol al acestei lucrări explică luminos diferitele teorii asupra conturilor.

Cursul de Contabilitate Generală al Domnului Profesor Dr. Dumitru-Voina este o carte lucrată cu o metodă științifică riguroasă.

Iași 13 Iunie 1945.

Petru Drăgănescu-Brateș
Conf. univ.

ALEXANDRU A. GEORGESCU
AGENT OFICIAL
La Bursa de Efecte, Acțiuni și Schimb din București
EXPERT CONTABIL
Birou: Str. Ion Ghica Nr. 2. — Telefon 5.28.66
(Vis-à-vis de Corpul Experților Contabili)
Domiciliu: Str. Vasile Lascăr Nr. 33. — Telefon 2.42.85
Execută orice ordine de cumpărări și vânzări de acțiuni și efecte publice

DELA SECȚIUNI

DOLJ-CRAIOVA. **Inscrieri.** Corpul Contabililor: D-nii Ion Beiu, Contabil stagiar, Rahmil Aron, Contabil stagiar, D-l Jean Popescu, Contabil autorizat; D-nii Traian Dinculescu, contabil stagiar; Lerner I. Sender, contabil stagiar; D-nii Vladimir A. Valcu, contabil autorizat, Lazăr Eschenasy, contabil autorizat, Sabetay S. Sabetay; D-nul Iancu Marcovici, contabil expert. D-nul Schawartz I. Huna, contabil stagiar.

Avansări. — D-nii Dumitru Chiciorea, Traian Demetrescu, Dumitru Firu, se avansează contabili autorizați.

Reactivări. — D-nii I. Negulescu, Popa Gavrilă, Eugen Lieberman, Contabil stagiar.

Transferări. — D-nii Hersohn Alexandru, C. Teodorescu dela secția **Ilfov** la secția **Dolj**. D-nul Bercovici A. Bercu, contabil autorizat dela secția **Ilfov** la secția **Dolj**. D-nul I. C. Nicolau, contabil autorizat dela secția **Dolj** la **Deva**.

COLEGIALE

— D. *C. St. Fotescu* a fost ales Președinte al Oficiului pentru livrări de produse petrolifere către U. R. S. S. iar d. *I. Petrișor*, director.

— D. dr. *V. M. Ioachim* a fost delegat de Camera de Comerț în Comisia de îndrumare a Invățământului Comercial.

— D. *Traian Ionescu* a fost numit Președinte al Camerii de Comerț și Industrie din Ploești.

— D. *Virgil Petrescu* a fost delegat din partea Camerii de Comerț din București în Comisia Centrală a Timbrului.

— D-nii *I. Boiu* și *C. Martin* au fost delegați secretari ai Camerii de Comerț și Industrie din București iar

— D. **Alexandru Dumitrescu** a fost ales cenzor la „Molybden".

— D. *Gh. Răureanu* a fost delegat la Comisia Afiată de control.

— D. dr. *C. Purcărete* a fost numit Asistent la Catedra de Contabilitate dela Academia de Inalte Studii Comerciale din București.

— *D-l C. Bălănescu*, fost Director la Banca Comerțului din Tg.-Jiu, a fost numit cenzor la Banca Națională.

Pentru susținerea revistei rugăm pe abonații noștri să recomande tuturor colegilor, contabili și comercianți, să se aboneze la revistă și să plătească abonamentul.

Adunarea Generală a Corpului Absolvenților Școalelor Comerciale și Superioare

La 21 Mai s'a ținut adunarea generală a Corpului. A prezidat d-l Dr. V. M. Ioachim, care a adus un pios omagiu memoriei mult veneratului Președinte, N. Butculescu, care și-a consacrat toată viața ridicării comercialiștilor. Dintre creațiunile cele mai importante ale marelui dispărut vor rămâne pentru totdeauna : **„Revista Generală de Comerț și Contabilitate"** fondată în 1908 și **„Corpul Contabililor experți și autorizați"** legiferat în Iulie 1921.

După ce se păstrează un minut de tăcere, se intră în ordinea de zi :

D-l Președinte face o scurtă Dare de Seamă asupra activității anului expirat, arătând greutățile, cu care a avut de luptat pentru a asigura apariția Revistei chiar în condițiile modeste în care a apărut, contribuind la aceasta cu sprijin material o parte din vechii membrii ai Corpului.

Se aprobă Bilanțul și Contul de Profit și Pierdere, așa cum sunt publicate în acest număr.

Se dă descărcare Consiliului de gestiune.

Se aprobă proectul de buget, cum este publicat în Revistă. Se aleg ca membrii în Comitet în locul celor ieșiți la sorți D-nii : G. Râureanu, Sub Director la Banca Românească, S. M. Blumenfeld, Comerciant, dr. N. Badea Buzău, Asistent la Academia Comercială și șef de serviciu B. N. R. și Al. Dumitrescu dela Creditul Industrial.

Se ia cunoștință de deciziunea Consiliului de A-ție din 18 Martie 1945, prin care, pentru a pregăti formarea noii echipe care să ducă mai departe opera predecesorilor, se formează un Comitet consultativ al Revistei compus din d-nii: d. N. Badea Buzău, Asist. Acad. Com., dr. D. Borcea, dela Școala Politechnică, dr. M. Kendler, comerciant N. Caraianu, industriaș, dr. I. Ianeș, Asist. Acad. Com. și C. Dobrescu, dela Steaua Română.

Se decide ca pentru lichidarea restanțelor din trecut la membrii vechi ai Corpului să se încaseze o cotizație globală de lei 500 (cinci sute) iar cotizația pe 1945 se fixează la lei 300 (trei sute) minimum.

In ședința Consiliului ținută în aceiași zi s'a constituit astfel Biroul :

Președinte liber ca omagiu pentru defunctul N. Butculescu Vice-Președinți : Aurel Marinescu și dr. V. M. Ioachim, secretar general Al. Dumitrescu.

S'a cooptat ca membru în Consiliu în locul vacant dr. D. Borcea.

S'a numit d-ra Maria Jingom, Licențiată a Academiei Comerciale, ca Secretară.

Corpul Absolvenţilor Şcoalelor Superioare de Comerţ

BILANŢ

ACTIV — INCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 1944 — PASIV

Casa	39.120	Fond	530.818
Banca Naţională a României	28.457	Fond pentru Amortiz. Imobil	174.534
Creditul Naţional Industrial	3 657	Fond pentru Amortiz. Mobil	166.402
Imobil	574.534	Fond pentru Amortiz. Bibliotecă	28.764
Mobilier	203.816	Fond Cultural Drăgănescu P.	24.830
Biblioteca	33.654	Fond Cultural Iosef D. Lazăr	8.144
Garanţii	50	Fond pentru Burse	106.567
Efecte Publice	63.840	Diverşi	108.438
Efecte Publice Dr. Drăgănescu	20.000	Impozite neplătite 1943	10.881
Efecte Publice Iosef D. Lazăr	5.112	Impozite neplătite 1944	60.000
Hârtie	195.731	Furnizori: Impr. „Independenţa“	79.385
Deficit	130.342		
Total Lei	1.298.763	Total Lei	1.298.763

Vice-Preşedinte, AURELIU MARINESCU

Secretar General, THEODOR NITZU

Corpul absolvenților Școalelor Superioare de Comerț

VENITURI VENITURI ȘI CHELTUELI per. 31 Dec. 1944 CHELTUELI

Salarii	314.894	Excedent	36.608
Cheltueli generale	102.798	Revista	363 682
Impozite	60.000	Beneficii diverse	9.190
Cheltueli pentru repararea imobilului	110.2506	Gestiunea imobilului	48.120
		Deficit	130.342
Total Lei	587.942	Total Lei	587.942

Vice Președinte,
AURELIU MARINESCU

Secretar General
TH. NITZU

Corpul absolvenţilor Şcoalelor Comerciale Superioare

PROECT DE BUDGET PE 1945

CHELTUELI			VENITURI	
Imprimate 6 numere a lei 150.000		900.000	2.200 abon. a lei 1.200	2.640.000
Salarii	360.000 Ad-tor		Reclame	100.000
	280.000 Secretar	760.000	Restanţe	50.000
	120.000 Om de serviciu			
Remiză şi speze de transport . .		400.000		
Expediţie		50 000		
Colaboratori		60.000		
Impozite		100.000		
Apă, lumină, chelt. diverse . . .		150.000		
Lemne		370.000		
		2.790.000		2.790 000

Vice Preşedinţi: **A. MARINESCU**
Dr. V. M. IOACHIM

Directorul Revistei,
Dr. P. DRAGANESCU-BRATU

MAȘINA ACEASTA URIAȘĂ...

...pentru ca Doamna să calce o batistă...

Poate că vi se pare puțin exagerat. Totuși este perfect adevărat. Pentru a vă călca ușurința lesne și economic, au lucrat zeci de mari inventatori și au fost investite milioane.

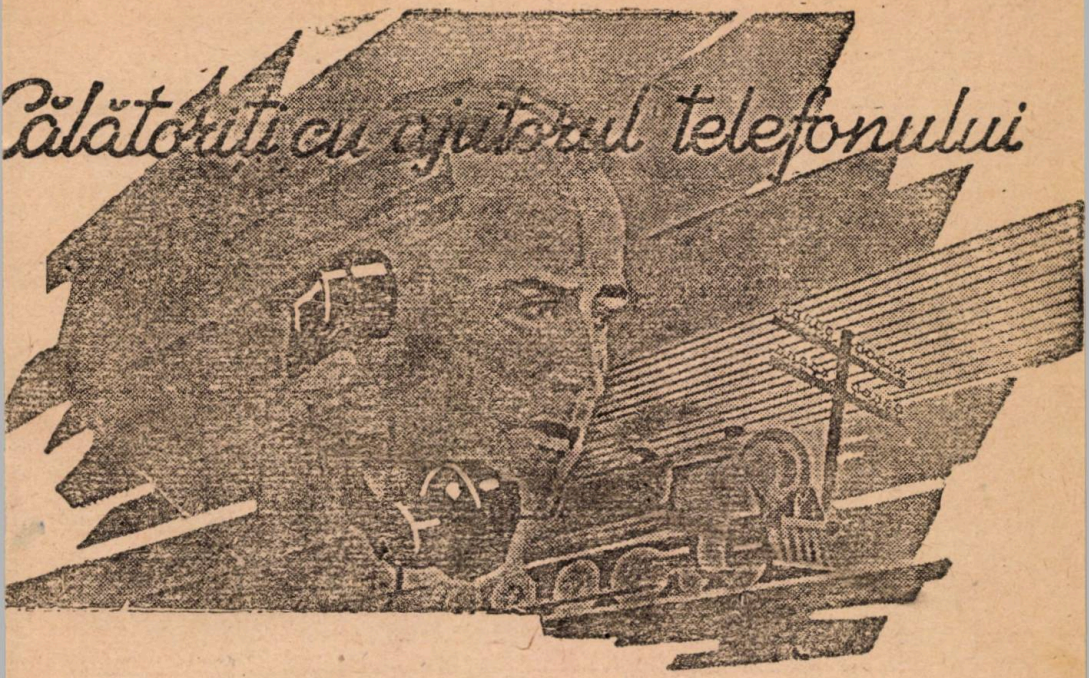
Să nu vă lăsați înșelați de FIER DE CĂLCAT ELECTRIC, însemnează să nu ne folosești de realizările tehnice moderne.

M. 4 — 8 1967

FIERUL DE CĂLCAT *electric*

NU TREBUIE SĂ LIPSEASCĂ DIN NICI O CASĂ

Călătoriți cu ajutorul telefonului



Metoda cea mai rapidă,
eficientă și modernă pentru

- A TERMINA AFACERI IMPORTANTE
- A REALIZA UN PROFIT
- A VĂ PĂSTRA LEGĂTURILE SOCIALE

ESTE A VĂ SERVI DE TELEFON

Convorbirile telefonice interurbane și internaționale sunt accesibile tuturor. Nu ezitați, o convorbire telefonică poate fi hotărâtoare pentru soluția fericită a unei afaceri.

Telefonați, căci economisiți timp și bani.
Tariful telefonic interurban și internațional este redus cu 40% după ora 21.

SOCIETATE ANONIMĂ ROMÂNĂ DE TELEFOANE

Adresa :

ABONAMENTUL ANUAL **5000** LEI PENTRU INSTITUȚIUNI
ABONAMENTUL ANUAL PENTRU MEMBRII CORPULUI CONTABILILOR ȘI BĂNCI POPULARE LEI 1200

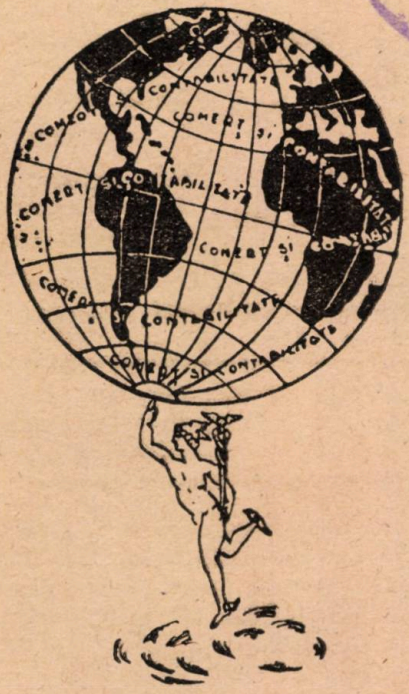
EXECUȚIA:
Atelierele de Arte Grafice
„INDEPENDENȚA"
Secția de editură
Registrul Comerț Nr. 699|332
București, Str. Academiei, 17
1945

ANUL XXXIV. — Nr. 7-8-9 IULIE - AUGUST - SEPT. 1945

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

PROPRIETATEA CORPULUI ABSOLVENȚILOR ȘCOLILOR SUPERIOARE DE COMERȚ.

ASOCIAȚIUNII SIBIIU



REDACȚIA ȘI ADMINISTRAȚIA
BUCUREȘTI. — STR. TEILOR 12
TELEFON 5-38-71

FUNDATORII REVISTEI IN 1908

† **N. Butculescu**, Decan de Onoare al Corp. Contabililor.
† **Boltuş Lucian**, Dr. în ştiinţe de stat.
† **Eftimiu M. G.**, Bancher.
† **Gheorghiu I.**, Contabil expert.
† **Herbst Otto**, fost Dir. Oficiul de vânzare al fabr. de hârtie din ţară.
Hodoş Ulpiu, fost comisarul guvern. la Banca Naţională a României.
Iacobescu Sp., Prof. universitar.
Negrescu C. I., Director Soc. Locuinţe Eftine.
Plopeanu G., Administrator-delegat al Societ. „Lomaş".
Spirescu G. Al., fost dir. de bancă.
Sersea Th., Şeful Serv. Invent. C.F.R.
† **Rasidescu St. I.**, fost preşed. al Corp. Absol. Şc. Super. de Comerţ.
Rosen Isac, fost cont. exp., fost prof. la şcoala com. „Cultura", decedat.
† **Stănculescu I. V.**, fost contabil şef la Banca Agricolă.

COMITETUL CORPULUI

VICE-PREŞEDINŢI :

V. M. Ioachim, Profesor.
Aureliu Marinescu, Director C. A. M Fost Preşedinte Corp. Contab. Secţia Ilfov.

SECRETAR GENERAL :

Al. Dumitrescu, Creditul Industral.

CONSILIERI :

Dr. Badea Buzău, Asistent Acad. Com.
S. M. Blumenfeld, comerciant.
Jean Petrescu, Profesor.
Gh. Em. Riureanu, Subdirector, Banca Românească.
N. G. Constantinescu, Expert contabil
Dr. P. Drăgănescu-Brateş, conf. univ.
Dr. D. Borcea, Şcoala Politechnică.
Th. Sersea, Expert Contabil.
I. C. Negrescu, Director Soc. Com. Locuinţe Eftine.
Ştefan Popescu, fost Director financiar la Soc. de Gaz şi Electricitate.
Dr. Al. Vasilescu, Profesor.

COMITETUL DE CENSORI :

Goga Ionescu, comerciant.
I. Mazăre, Expert contabil.
G. I. Minea, Insp. general Cooperaţie

Directorul Revistei : **P. Drăgănescu-Brateş**

MEMBRII DE ONOARE

Coandă Gr., Clinceanu I. D., Cristescu Dem., Hodoş Ulpiu, Hurmuzache C., Profesor univ. Iacobescu Spiridon, Neamţu C., Ştefănescu H. Alex., Prof. Al. Gheorghiu, Th. Nitzu, D. Bobină.

Abonaţii sunt cu insistenţă rugaţi să ne comunice DIN TIMP schimbarea adresei pentru ca să înlăturăm pierderea şi reţinerea revistei la vechea adresă, precum şi înapoierea cu menţiunile: „MUTAT FĂRĂ A-ŞI LĂSA ADRESA" sau „NECUNOSCUT LA ADRESĂ".

EXEMPLARUL 200 LEI

Anul XXXIV. — Nr. 7-8-9 Iulie-August-Sept. 1945

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

Publicație lunară înscrisă la Trib. Ilfov S. I. Com. Nr. 353/938.

CUPRINSUL:

Dr. V. M Ioachim: Reglementarea întocmirii și publicării Bilanțului și Contului de Profit și Pierdere în Bulgaria — — 101

Dr. D. Borcea: Circuite contabile în contabilitatea industrială a întreprinderilor de construcții — — — — — — — 109

N. Popescu: Regimul fiscal al reevaluărilor și industria petrolului 128

Const. Igrișan: Organizarea economatelor de aprovizionare — 140

* * * Contabilitatea mecanizată — Metode de contabilitate modernă — — — — — — — — — — — — — — 145

Lămuriri contabile, juridice, comerciale și fiscale — — — — 154

Recenzii — — — — — — — — — — — — — — — — — — 155

Dela Secțiuni — Colegiale — — — — — — — — — — — 156

Reglementarea întocmirii și publicării

Bilanțului și Contului de Profit și Pierdere în Bulgaria

In anul trecut a intrat în vigoare în Bulgaria Regulmentul privind întocmirea Bilanțului și a contului de Profit și Pierdere, conform art. 207 ultim aliniat din Codul de Comerț.

Acest Regulament — publicat în Jurnalul Oficial Nr. 42 din 23 Februarie 1944, a fost întocmit de Banca Națională, în baza puterilor ce i s'a conferit prin Codul de Comerț.

Regulamentul se aplică numai Soc. anonime și cuprinde principii și norme, după care trebue concentrate și grupate conturile în situațiile de sfârșit de an, cu denumirea și conținutul lor, conform unui formular tip de Bilanț și Profit și Pierdere.

Regulamentul cuprinde și Norme de evaluare și repartizare a beneficiului.

Formulare pot fi adaptate naturii fiecărei categorii de întreprinderi prin aceia că se pot introduce și alte conturi în grupele respective ținându-se seama de art. 3, care spune:

„Denumirea Conturilor trebue să fie clară și să dea o idee precisă de cuprinsul lor. Intr'un cont se va trece numai elemente de același fel.

Dăm mai jos **modelul de Bilanț:**

BILANȚ

Încheiat la . . . . . anul 19 . . .

ACTIV		PASIV	
Bunuri Permanente		**Mijloace proprii**	
Bunuri neconstruite	— —	Capital de înființare	— —
Bunuri construite	— —	Fond rezervă legal	— —
Mașini și instalațiuni	— —	Alte fonduri de rezervă	— —
Aparate și instrumente	— —	Beneficiu nerepartizat din anii trecuți	— —
Bunuri mobile pentru instalațiuni etc.	— —	**Mijloace străine**	
Concesiuni, patente și alte drepturi	— —	Datorii în obligații	
Participațiuni	— —	Datorii ipotecare	
Acțiuni întreprinderi analoage	— —	Datori în cont :	
Avansuri pentru achiziții de bunuri permanente	— —	către bănci	— —
Bunuri de rulment		către alți creditori provenind din credit-mărfuri și servicii	— —
Materii brute și accesorii	— —	**Angajamente pe polițe**	
Producția	— —	către bănci	— —
Semifabricate, fabricate sau mărfuri	— —	către alți creditori de credit numerar, de credit de mărfuri și de servicii	— —
Creanțe în cont, credit numerar	— —	**Alte angajamente**	
Creanțe în cont, credit de mărfuri și servicii	— —	Avansuri primite asupra mărfuri vândute	— —
Efecte de primit credit numerar	— —	Datorii către membrii Consiliului de Administrație	— —
Efecte de primit credite mărfuri și servicii	— —	Simbrii și salarii neplătite	— —
Creanțe asupra membrilor Consiliului de Ad-ție	— —	Impozite neplătite	— —
Avansuri asupra material și marfă comandate	— —	Dividende neplătite	— —
Titluri de Stat și garantate de Stat	— —	Datorii judiciare	— —
Acțiuni, părți și alte titluri	— —	**Pasiv rectificativ**	
		Amortisment pentru: Bunuri neconstruite	— —
		Mașini și instalațiuni aparate, instrumente	— —

ACTIV		PASIV	
Depozite în băncile particulare	— —	Bunuri mobile pentru instalații	— —
Depozite în băncile de Stat și la Casa de Economie	— —	Concesiuni, patente și alte drepturi	— —
Cassa	— —	Creanțe ordinare și procesuale	— —
Creanțe procesuale	— —	Dobinzi irecuperabile as. creanțe judiciare	— —
Activ rectificativ		Venituri pentru anii următori	— —
Capital nevărsat	— —	Scont asupra creanțelor încasate	— —
Acționari în restanță	— —	**Pasiv condițional**	
Cheltueli de înființare	— —	Creditori din polițe reescontate	— —
Cheltueli avansate p. anii următori	— —	Creditori din cauțiuni și garanții	— —
Scont pe angajament prin polițe	— —	**Beneficiul anului în curs**	— —
Pierderi		**Conturi statistice**	
Din anii anteriori	— —	Consemnatari	— —
Din anul în curs	— —	Mărfuri în consemnație	— —
Activ condițional		Polițe de încasat	— —
Polițe scontate și reescontate	— —	Gajiști și depunători	— —
Debitori pt. cauțiuni sau garanții	— —	Asigurări	— —
Conturi statistice			
Mărfuri în consignație	— —		
Consemnatari	— —		
Cesionari	— —		
Cauțiuni și depozite	— —		
Polițe de asigurare	— —		
Total...	— —	Total...	— —

Din acest model se vede că s'a adoptat în gruparea conturilor principiul clasic al lichidității în Activ — începându-se cu **Averea fixă** și al exibilității în Pasiv, începându-se cu **Mijloacele proprii.**

Ca și în formularul german, **Participațiunile** sunt trecute în categoria „Avere fixă", adăogându-se și **„Acțiunile societăților asimilate Participațiunilor" s. a. Societății în care întreprinderea mamă are majoritate în Consiliu sau majoritatea Capitalului (art. 11).**

Observăm că „Avansurile pentru Bunuri permanente" (Avere fixă) sunt separate de Avansurile pentru mărfuri ori servicii, — ceeace este foarte just, de oarece asemenea avansuri au o anumită destinație.

Bunurile permanente se evaluează cu prețul de cost, — făcându-se amortizările necesare printr'un cont în Pasiv pentru fiecare categorie de bunuri.

Art. 9. — prevede scoaterea din Activ a bunurilor dispărute sau complect amortizate.

Greșit regulamentul cere să se scadă din „Investiții valoarea bunurilor complect amortizate, cari sunt încă în uz", de oarece tocmai acesta este avantajul amortizării printr'un cont special la Pasiv, s. a. că un bun rămâne cu valoarea lui de cost ca Investiții până dispare — din punct de vedere fizic — nu ca valoare. In epoci de fluctuații monetare — când se pune problema amortizărilor la valoarea de înlocuire sau problema reevaluării, este necesar să se știe costul și anul de procurare al bunurilor, cari încă sunt folosite. Desigur însă că fie din fișa individuală de amortizare, fie din tabelele de amortizare pe ani și pe categorii trebue să se vadă bunurile complet amortizate, — pentru a îndeplini cerința fiscului de a nu se mai face amortizări la asemenea Bunuri.

Aceiași procedare prevede Regulamentul și pentru **Creanțe.**

Observăm că nu s efolosește pentru amortizări în Pasiv denumirea de „Fond", ci numai „Amortizarea Bunurilor investite" sau, „Amortizarea creanțelor", etc.

Regulamentul a ținut să precizeze că amortizarea bunurilor folosite se face chiar dacă anul s'a încheiat cu pierdere (art. 4).

In ce privește creanțele dubioase — purtătoare de robândă, se menționează că și la aceste se calculează dobândă, care însă se trece într'un cont special de „Pasiv" până la încasare sau anulare.

In grupa **„Bunuri de circulație"** se separă cum este și just: **Materiile prime** și **accesorii** de **Mărfuri — Produse (Fabricate).**

In locul conturilor de Persoane (Debitori) se întrebuințează expresia **„Creanțe"** cari sunt separate, după natura lor, punând într'un post separat cele cari privesc Consiliul de Ad-ție.

Intr'un post deosebit de grupa de mai sus se trec Creanțele dubioase, sub denumirea **„Creanțe procesuale"** pentru valoarea

integrală, având drept contra post la Pasiv **„Amortizări la Creanțe procesuale"**.

In ce privește — evaluarea, pentru Materii prime și Mărfuri Produse și Creanțe în valută străină, se aplică principiul prudenței : evaluarea cu costul său cu prețul zilei, dacă acesta este mai mic.

Pentru Cost, regulamentul definește care anume cost s. a. la cumpărături acela din ultimele facturi în ordinea cronologică, iar la produse precizează că este vorba de **Costul de producție:** materii prime și auxiliare, salarii directe, amortizări, cheltueli generale de fabricație), nu însă și cheltueli de ad-ție, ceeace este — considerăm noi — și punctul de vedere cel just în ce privește definirea noțiunei : **„Cost de producție"**.

Pentru „Titluri" se ia cursul mediu al Bursei din ultimile trei luni, iar pentru cele necotate se aplică metoda prudenții.

A treia grupă : **Activ rectificativ** în traducere franceză — după textul bulgar : „Actifs de précision", sunt posturi, — cari de fapt nu au caracter de posturi rectificative, exceptând : **Scont asupra angajamente pe efecte"**, — angajamente, cari în Pasiv figurează cu valoarea nominală exigiblă în ziua scadenței — posterioară încheerii Bilanțului.

Celelalte : **„Capital nevărsat"** care reprezintă capitalul subscris, dar nechemat la vărsământ și **„Acționari în restanță"** sunt de fapt creanțe ale societății contra acționarilor — așa după cum am arătat în alte împrejurări în coloanele acestei reviste, — iar **Cheltueli avansate pentru anii viitori,** — constitue un Activ, care pentru anul în curs este o Avere, întrucât s'a avansat o sumă pentru un bun sau serviciu, care va constitui o consumare = cheltuială — în anii cari vor beneficia de acest serviciu Ex. chiria anticipată.

După grupa „Pierderi" cu care normal ar fi să se încheie Bilanțul formând un total — urmează : **Activ — Condițional,** cuprinzând : „Efecte scontate și reescontate" și „Debitori pentru Cauțiuni ori garanții" cu contra Conturi egale în Pasiv.

Separat după acest total — urmează la Activ și la Pasiv „Conturi statistice" cari cuprind atât bunuri primite în posesie cât și bunuri ieșite provizoriu din Patrimoniu.

După cum vedem, Rugulamentul folosește titulatura comună de **„Conturi statistice"** și pentru Conturile cunoscute la noi sub denumirea Conturi de Ordine (Activ de posesie) ca și

pentru Conturile de Evidență (Activ de Evidență), menționând numai angajamentele din garanții preluate în conturi de Activ și Pasiv condițional.

Pentru acestea se prevede și o estimațiune a eventualelor riscuri pentru care — dacă este cazul — urmează să se facă un post de rezervă în Pasiv prin contul Profit și Pierdere.

Menționăm că postul **„Cheltueli de Fondare"** trebue amortizat în cel mult 5 ani.

Dăm acum și formularul de **Profit și Pierdere.**

CONTUL „PROFIT ȘI PIERDERE"

DEBIT Insheiat la . . . . . anul 19 . . CREDIT

Indemnizații, salarii și gratificații	— —	Beneficiu din vânzarea mărfurilor	— —
Chelt. de întreținere	— —	Comisioane	— —
Salarii	— —	Participații și divid.	— —
Dobinzi	— —	Dobinzi	— —
Comisioane	— —	Cihrii	— —
Chirii	— —	Alte venit. și beneficii	— —
Amortizare de bunuri permanente	— —	Intrebuinț. rezervelor	— —
Bunuri amortizate complect	— —	Creanțe amortizate, încasate	— —
Creanțe definitive amortizate	— —	Beneficiu net	— —
Donații și beneficii	— —		
Alte chelt. și pierderi	— —		
Pierderi din anii precedenți	— —		
Beneficiu net			
Pentru Fond rezervă legal	— —		
Pentru alte rezerve (separat)	— —		
%/o gratificație Consiliului de Ad-ție	— —		
%/o gratificație Consiliului de Cenzori	— —		
%/o grafificație funcționarilor	— —		
Dividende ...%/o sau... leva de acțiune	— —		
Beneficiu nerepartizat pt. anii următori	— —		
Total...	— —	Total...	— —

Observăm că în acest formular nu se face compensație între posturi cu aceiași denumire — cari pot fi debitoare (cheltueli) sau creditoare (venituri) precum: Dobînzi, Comisioane, Chirii, — principiu just introdus în mai toate legiuirile moderne asupra Bilanțului.

Regulamentul precizează pentru întreprinderile de producție ce anume se trece în Contul de Producție (Contul de Exploatare, care nu se publică și pentru care nu există un formular tip) și ce se trece în contul de Profit și Pierdere, — lămurind o chestiune, care se soluționează în diferite feluri, chiar în aceiași categorie de întreprinderi, — unele trecând în contul de Profit și Pierdere totalul vânzărilor, iar în debit totalul conturilor, altele numai diferența între costul de producție direct (materii prime și salarii) și totalul vânzărilor, foarte puține includ în costul producției deci în Contul de Exploatare și amortizarea și în fine teoretic se propune de unii autori a se trece în profit și pierdere numai diferența între costul total (deci inclusiv cheltueli ad-tive și financiare) și totalul vânzărilor.

Din această diversitate de soluții, Regulamentul a ales pe cea mai justă s. a. Costurile directe (materii prime și accesorii, Salarii directe, costuri speciale de producție, amortizarea precum și Costurile indirecte de producție (energie, reparații etc.) se trec în Contul de producție, rămânând pentru Profit și Pierdere cheltuelile de administrație și în general tot ce nu privește producția. Face însă o eroare Regulamentul când trece și salariile technicienilor printre posturile, cari intră în Profit și Pierdere, — iar la cheltueli de Ad-ție nu face distincție între spesele cu administrația serviciilor în legătură directă cu Producția, deci cari iar naștere în cadrul activității technice, — precum: furnituri de birouri technice, P. T. T., biroul salariilor, Calculației etc. și cheltuielile cari privesc administrația în general și conducerea.

Având la sfârșit un post **„Alte cheltueli și Pierderi"** în Debit și **„Alte încasări și beneficii în Credit"**, orice alte posturi necuprinse în formularul de mai sus—pot fi trecute aci, așa că ori ce întreprindere poate să încadreze conturile sale în modelul de mai sus.

In debitul Contului de Profit și Pierdere se specifică modul de întrebuințare al Beneficiului net.

Repartiția beneficiului este supusă următoarelor reguli : Se alocă mai întâi 10% pentru Fondul de rezervă până ce acest Fond devine egal cu capitalul social.

Se distribue un dividend egal cel puțin cu Scontul Băncii Naționale, apoi ceeace rămâne se distribue conform Statutelor, — dispoziție cuprinsă în cele mai multe legiuiri mai recente cu privire la soc. anonime, pentru a se pune capăt abuzului, ce uneori se făcea prin nesocotirea intereselor acționarilor. — Este interesantă această dispoziție pentru vremurile de azi, când se susține că cel din urmă, care trebue să fie remunerat, este Capitalul.

In fine, Regulamentul asigură aplicarea dispozițiunilor prin sancțiuni foarte severe aplicate pe baza art. 234 și art. 235 din Codul de Comerț ș. a. :

Inchisoare până la 6 luni și amendă până la 200.000 leva.

Asemenea s'a prevăzut organele pentru constatarea infracțiunilor s. a. Camerile Economice, Banca Națională a Bulgariei și Banca Agricolă și Cooperativă, cari trimet procesele verbale Tribunalului.

Regulamentul nu se aplică Băncilor și soc. de asigurare, care sunt guvernate de legi speciale.

Prin această reglementare s'a făcut un pas înainte către raționalizarea contabilității, — lăsându-se însă întreprinderilor suficientă libertate pentru organizarea contabilității și închiderea conturilor după caracterul special al fiecărui categorii de întreprnderi.

Chestiunile de ordin fiscal n'au format obiectul preocupărilor în această reglementare, — date fiind deosebirile de vederi între concepția fiscului asupra beneficiului și concepția economică.

Dr. V. M. IOACHIM

CITIȚI ȘI RĂSPÂNDIȚI
„REVISTA GENERALĂ DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE"

Circuite contabile în contabilitatea industrială
a întreprinderilor de construcții[1])

După Bazalli-Baumeister (Preisermittung und Veranschlagen von Hoch-Tief-und Eisenbetonbauten). Cheltuelile indirecte pot fi descompuse în :

1) *Instalarea și desfacera șantierului.*

Transport la și de la șantier; executarea instalațiilor și demontarea lor, lucrările de aducere în stare de funcționare înainte de instalare și după demontare.

a) Bordee, barăci, (inclusiv amenajarea interioară) ateliere și îngrădiri.

b) Instalația generală (fără exploatarea curentă): instalația electrică, alimentarea cu apă, inclusiv și epurarea apei, telefonul șantierului, rampe de descărcare, poduri de serviciu, instalații de transport în general, etc.

c) Costul transportului pe căi ferate și șosele la a) și b) atât la venire cât și la înapoiere.

d) Cheltuieli anexe (arendă pentru terenurile de depozit și de lucru, amenajarea și punerea în starea de mai înainte a terenurilor și drumurilor, taxe de instalare, permise de ținere a explozivilor, curățirea terenului și altele de acest fel. [1])

2). *Cheltueli permanente ale șantierului*

a) Plata funcționarilor (salariile personalului de conducere, a celui însărcinat cu cumpărăturile de materiale, copiști, personalul tehnic, cheltuieli de drum, cheltuieli de transferare, cheltuieli diferite, contribuții sociale și cartiruirea acestui personal).

b) Partea din cheltuelile Centralei ce revin direct lucrării. (Intocmirea planurilor, cheltuieli de drum cu supraveghere la șantier, costul angajărilor de personal).

c) Cheltuieli indirecte în salarii ale șantierului. (Supraveghetori, magazioneri, servitori de birou, păzitori de zi la barăci, ajutoare la măsurat, curieri, serviciul sanitar, curățenia șantierului, păzitori de noapte și de sărbători, pierderi de timp ale delegaților de șantier).

1) A se vedea Nr. 4-6, 1945.

d) Cheltueli de birou (material de desenat, de scris, poșta, telegraf, telefoane, curățirea birourilor).

e) Exploatarea diferitelor instalații ca : alimentarea cu apă centrală de forță motrice, instalații de aier comprimat, etc.

f) Cheltuieli de transport (bărci cu motor, auto, biciclete, căi ferate, manevră).

g) *Diferite.* — Cheltuelile pentru materiale ce nu intră în cheltuelile directe, consumația generală de lemnărie ca de ex. - scânduri pentru roabe, țăruș și altele asemenea, curentul pentru iluminatul șantierului și atelierului, cărbuni pt. încălzirea atelierului și barăcilor, plăți pt. încercarea materialelor și terenurilor, pt. confecționarea cuburilor de încercări, ect.

3). Dobânzile aferente lucrării (capitalul învestit pt. instalare, precum și pentru salarii și materiale până la începerea încasărilor dela proprietari, costul garanțiilor de cursă).

4). Sarcini sociale pt. lucrători și personalul de supraveghere (asigurări sociale, contribuții de șomaj, concedii plătite, ajutor de boală și de moarte, etc.).

5). Impozite și taxe aferente lucrării.

La acestea trebuiesc adăugat *cheltuielile generale ale întreprinderii* și anume :

1). Salarii și îndemnizații de orice fel ale conducerii și ale funcționarilor din biroul central, (inclusiv și partea cuvenită pt. întreținerea întreprinzătorului).

2) Cheltuelile de birou ale centralei (materiale de birou, poștă, telefon, copiere de planuri, chirie, încălzit, curățenie, abonamente la ziare, cărți, anunțuri, etc.

3). Cheltueli de transport. — Intreținerea automobilelor.

4). Impozite. — Asigurări. — (Afară de cele aferente lucrărilor) timbre.

5). Cheltueli de manipularea banilor.

6). Dobânzile capitalului, întrucât n'au fost socotite la lucrări.

7). Amortizarea și chiria imobilelor.

8). Cotizații la asociații și societăți.

9). Cheltuielile depozitului central de materiale, al laboratoarelor, precum și întreținerea imobilelor.

Am dat această clasificare ca un exemplu și fără pretenție de a constitui ceva nemodificabil.

Clasificarea poate fi făcută de fiecare întreprindere având în vedere felul ei de lucru, nevoile ei, etc. Deasemeni în contabilitatea fiecărei întreprinderi, cheltuielile vor fi grupate după importanța lor și ținând seama de cheia stabilită pentru împărțirea lor asupra lucrărilor.

Vom da unele amănunte suplimentare asupra contabilizării cheltuelilor de regie, după ce vom fi terminat cu închiderea circuitului.

Deocamdată ne vom mărgini să observăm că acest cont de regie este analog cu cel al lucrării A.

Ca și acesta, contul de „Regie", poate primi materiale dela Depozitul lucrării, poate datora sume de bani conturilor de „Diverse materiale", Salarii, Aconturi, etc. Insă la încheierile periodice de socoteli, soldul debitor al acestui cont se trece la Lucrarea A. prin relația contabilă :

Regie ——————→ Lucrarea A.

Atunci când lucrarea respectivă este în curs de executare, pentru a fi predată clientului, vom deschide un cont pe care îl vo mintitula „Lucrări terminate" iar pentru a stabili rezultatul obținut, vom lucra cu Contul de Profit și Pierdere, care prin soldarea contului „Lucrări terminate" ne va da beneficiul brut realizat de întreprindere.

Astfel de câteori vom încheia situații de plată la diferite epoci vom avea relația contabilă :

Clienți ←—————— Lucrări terminate.

Pentru a obține în evidență reținerile ce se fac din situație drept garanții sub diferite forme, vom înființa contul „Garanții reținute", așa că la întocmirea situațiilor vom face înscrierile după relația contabilă :

Garanții reținute
↓
Clienți ←—————— Lucrări terminate.

Debităm contul „Garanții reținute" cu valoarea reținerilor făcute în acest scop, iar „Clienții" cu sumele ce mai rămâne să ne dea. Așa încât prin soldul contului „Clienții" vom cunoaște la fiecare moment sumele ce mai avem de încasat dela „Clienți", ținândseama de reținerile ce ni se fac pentru garanții.

Atunci când se încasează valoarea netă a situației, se fac înscrieri după relația :

Cassa
↑
Clienți

rămânând ca, atunci când ni se restituie garanțiile să facem înscrierea după relația :

Cassa ←——— |
Garanții reținute.

Se poate întâmpla să obținem un avans numerar asupra lucrărilor, ce vom executa. In acest caz vom deschide un cont intitulat *„Avansuri primite"*, iar la încasarea banilor vom face înregistrarea prin relația contabilă :

Cassa ←——— |
Avansuri primite.

De obicei astfel de avansuri sunt restituite treptat din situațiile provizorii. Aunci la încheierea situațiilor provizorii vom face înscrierile după relația:

Garanții
Clienți reținute Avansuri primite
↖ ↑ ↗
Lucrări terminate

Așa încât prin soldul său, contul „Avansuri primite" ne va arăta cât mai avem de restituit din aceste avansuri.

Inainte de a merge mai departe vom observa că încheierea socotelilor nu se mai face azi la sfârșitul lucrării, pentru a vedea cât am câștigat sau pierdut la ea.

După cum am spus, este nevoie să urmărim în permanență prin contabilitate execuția, în scopul de a obține celelalte indicații, adică cele necesare controlului, comparării cu analize de prețuri și obținerii de date pentru viitoarele oferte ce avem de făcut. Pentru aceasta e nevoie să se facă încheieri provizorii la termene scurte (lunar și chiar săptămânal). Aceasta implică

încheierea la aceleași termene a situațiilor provizorii, pentru ca să putem face înscrierea

Clienți ←——— Lucrări terminate

Dacă am aștepta încheierea situațiilor provizorii de către autorități sau chiar de către organele tehnice ale proprietarului particular cu care lucrăm, nu le vom putea avea niciodată la timp, mai ales la autorități unde întocmirea situațiilor cere nenumărate formalități. De aceia trebuie să încheiem singuri situația noastră, pe care să o înregistrăm într'un cont special, pe care îl vom intitula de exemplu: *„Situație în curs de perfectare"* la contul „Lucrări terminate". Pentru ușurarea lucrărilor și claritatea contabilității vom introduce și un cont de *„Clienți în curs de perfectare"*. Pentru prescurtare vom putea intitula ambele conturi *„Situații în curs"* și *„Clienți în curs"* subînțelegând cuvintele „de perfectare". Așa încât, la încheierea socotelilor pe baza datelor noastre vom face înregstrările după relația contabilă:

„Clienți în curs" ←——— „Situație în curs"

iar când vom fi în posesia situației recunoscută de clienți vom face înregistrările după relația contabilă;

Clienți Lucrări terminate
↑ ↑
Clienți în curs ←——— Situație în curs.

De obicei între socotelile noastre și situația recunoscută de clienți vor fi diferențe. Dacă n'ar fi diferențe, conturile „Clienți în curs" și „Situația în curs" s'ar solda după înregstrarea fiecărei situații recunoscute. Soldurile rămase după această înregistrare la aceste conturi ne vor da diferențele între socotelile noastre și cele recunoscute, lucru ce va introduce preciziunea în locul vagului exprimat de obicei prin cuvintele „nu ni s'a trecut în situație o mulțime de lucruri", cuvinte care servesc pentru a justifica o situație financiară, care după registre apare nu prea favorabilă.

Negreșit, la încheierea de situații definitive, atunci când nu mai poate exista vre-o diferență între socotelile noastre și ale clientului, vom suprima diferența ce reiese din registre prin

relația „Clienți" ——→ „Lucrări terminate" sau „Lucrări terminate" ——→ „Clienți în curs", după cum am avut o diferență în minus sau în plus. Este evident că metoda descrisă cere ținerea datelor necesare pentru a putea ușor întocmi situațiile periodice proprii, pentru a nu spori în mod disproporțional cheltuielile cu ținerea contabilității. Ne vom mărgini deocamdată să spunem că ținerea carnetelor de atașament, prevăzute de caietele de sarcini pentru lucrări publice, caiete în care să se scrie zi de zi lucrările executate, dă un mijloc foarte practic pentru a realiza scopul propus.

Vom reveni în această privință, atunci când vom vorbi de ținerea registrelor.

Vom trece acum la o altă chestiune. Am văzut că printre cheltuielile de regie vom avea cheltuielile de instalare și desfacere a șantierului. Pentru a nu falsifica încheierile periodice, aceste cheltuieli trebuie să fie repartizate asupra tuturor lucrărilor. Cu alte cuvinte trebuie ca la fiecare încheiere provizorie să încărcăm contul „Lucrarea A." numai cu cheltuielile de instalare și desfacere a șantierului aferente lucrărilor executate până atunci și cari sunt trecute în situația provizorie. Astfel diferența între soldul conturilor „Lucrări terminate" și „Lucrarea A" nu ne dă câștigul sau paguba până la epoca încheierii. In aceste condiții vom deschide un cont pe care îl vom denumi **„Cheltuieli de Recuperat"** care va constitui un fel de rezervoriu, în care vom acumula toate suszisele cheltuieli și din care vom trece la fiecare încheiere provizorie asupra contului „Lucrarea A" parte aferentă lucrărilor executate în răstimpul dintre două încheieri provizorii prin relația „Cheltuieli de recuperat" ——— „Lucrarea A". In ce privește debitarea, ca și contul „Regie" contul „Cheltuieli de recuperat" este analog cu contul „Lucrarea A". Toate pot primi materiale, salarii și diverse. Așa încât nu vom intra în amănuntele debitării.

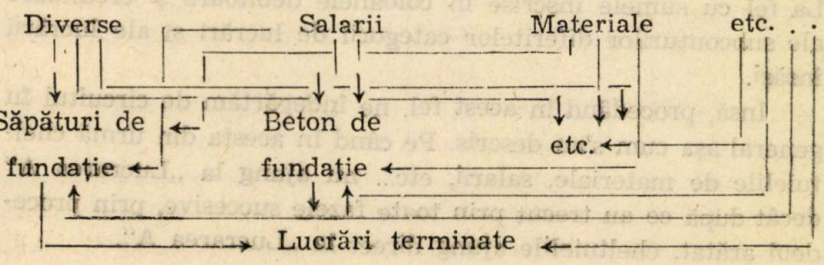
Toate săgețile care converg spre contul „Lucrarea A" pot converge și spre contul „Cheltuieli de recuperat". In plus cheltuielile de regie, care am spus că la încheierile periodice trec la contul Lucrării, devin cheltuieli de împărțit, cari trebuiesc repartizate la Cheltuielile de recuperat și la Lucrare.

In ce privește creditarea, cheltuielile de recuperat se trec treptat, cu prilejul încheierilor periodice, la Lucrare, cu partea lor aferentă perioadei corespondente, folosind relația contabilă.

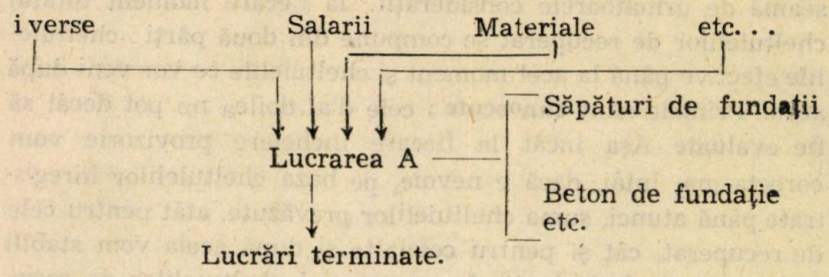
Cheltuieli de recuperat ——→ Lucrarea A

In ce privește stabilirea părții aferente, trebuie să ținem seamă de următoarele considerații : la fiecare moment totalul cheltuielilor de recuperat se compune din două părți : cheltuielile efective până la acel moment și cheltuielile ce vor veni după aceia. Primele sunt **cunoscute** ; cele d'al doilea nu pot decât să fie **evaluate**. Așa încât la fiecare încheiere provizorie vom corecta mai întâi, dacă e nevoie, pe baza cheltuielilor înregistrate până atunci, suma cheltuielilor prevăzute, atât pentru cele de recuperat, cât și pentru celelalte și după aceia vom stabili partea care trebuie luată din rezervorul cheltuielilor de recuperat pentru a fi trecută la cheltuielile Lucrării A.

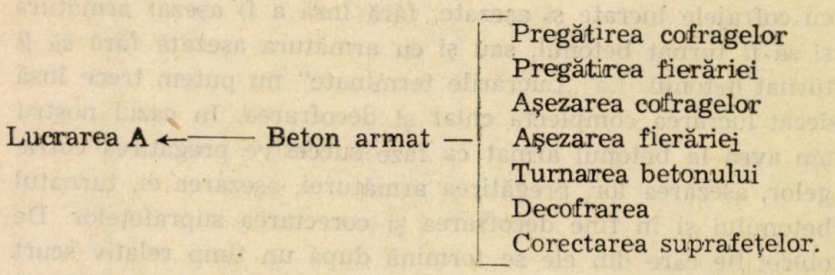
Mai avem și o altă chestiune : Nu este exclus ca la una din încheierile provizorii să ne găsim de exemplu la beton armat cu cofrajele lucrate și așezate, fără însă a fi așezat armătura și să fi turnat betonul, sau și cu armătura așezată fără să fi turnat betonul. La „Lucrările terminate" nu putem trece însă decât lucrarea complectă chiar și decofrarea. In cazul nostru am avea la betonul armat ca faze succesive pregătirea cofragelor, așezarea lor, pregătirea armăturei, așezarea ei, turnatul betonului și în fine decofrarea și corectarea suprafețelor. De obicei fie care din ele se termină după un timp relativ scurt și nu mai reviu, cum se întâmplă în industrie în general. După cât-va timp dulgherii nu mai au de lucru la pregătirea cofragelor, apoi termină și cu așezatul lor și poate sunt chiar concediați. In orice caz odată ce s'a terminat cu turnarea și decofrarea betonului, se continuă cu totul alte categorii de lucrări. Pe când de exemplu într'un atelier mecanic modelorii după ce au termint o lucrare trec la alta și apoi la alta și așa mai departe. La fel cu fierarii, cu strungarii, etc... De aceia în întreprinderile de construcție este preferabil să socotim fiecare poziție din deviz ca lucrări paralele, al căror cont colectiv ar fi lucrarea A, având astfel relația contabilă ;



Vom avea relația :



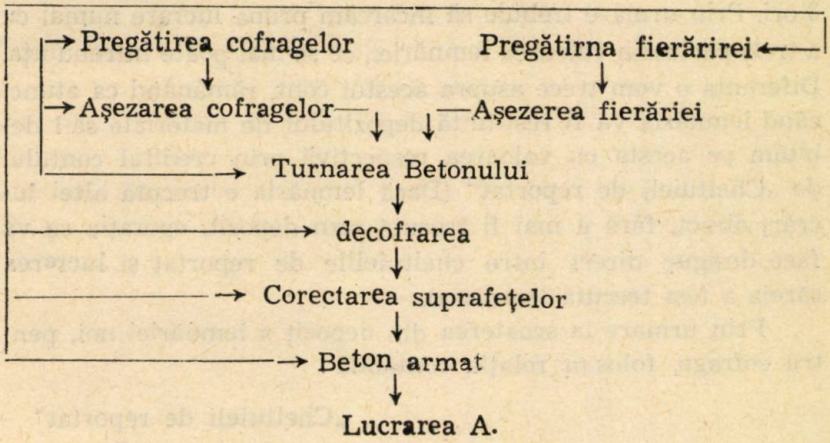
Desigur nimic nu ne împiedică, să subîmpărțim fiecare din categoriile de lucrări în faze ; de exemplu în cazul betonului armat :



Când vom vorbi de ținerea registrelor ne vom ocupa și de mijloacele practice de a ține toate aceste subconturi. Deocamdată atragem atenția, că procedând, așa cum am arătat, menținem unitatea contabilității prețului de cost : calculului din punctul de vedere tehnic și din punctul de vedere comercial sunt înglobate într'un sistem unic, păstrând în special controlul contabilității tehnice prin cea comercială. Deoarece ca verificare, sumele înscrise în coloanele debit și credit ale subconturilor de faze de ex. la betonul armat va trebui să coincidă cu sumele înscrise în coloanele debit și credit ale subcontului beton armat. La fel cu sumele înscrise în coloanele debitoare și creditoare ale subconturilor diferitelor categorii de lucrări și ale lucrării însăși.

Insă, procedând în acest fel, ne îndepărtăm de circuitul în general așa cum s'au descris. Pe când în acesta din urmă cheltuielile de materiale, salarii, etc... nu ajung la „Lucrarea A" decât după ce au trecut prin toate fazele succesive, prin procedeul arătat, cheltuielile ajung direct la „Lucrarea A".

In cazul betonului armat de ex. în circuitul de faze, lucrările s'ar petrece după schema următoare :



Acest fel de conturi, cari au o existență cu totul efemeră (se nasc la ora 24 a unei zile și mor la ora 0 a zileiurmătoare) se numesc conturi tranzitorii. Ele intervin și la epoca încheierii bilanțului, pentru a primi venituri sau cheltuieli înregistrate în anul precedent, dar cari se referă la anul viitor (chirii, dobânzi, etc...). Insă în cazul nostru, pentru a simplifica lucrările, este preferabil ca să extragem separat cheltuielile referitoare la lucrări neterminate și cu totalul lor să corectăm profitul sau paguba date de încheiere.

Această procedare are o consecință foarte importantă. In cazul procedeului special arătat pentru întreprinderile de construcții Profitul sau Pierderea nu mai poate fi stabilite prin simpla diferență între soldurile celor două conturi „Lucrarea A" și Lucrări terminate". Aceasta nu s'ar putea face decât numai dacă toate lucrările ar fi fost terminate. De aceia în acest caz a rtrebui să mai introducem un cont de **„Cheltuieli de reportat"**, care la fiecare încheiere provizorie s'ar încărcat cu cheltuielile lucrărilor neterminate complect prin relația :

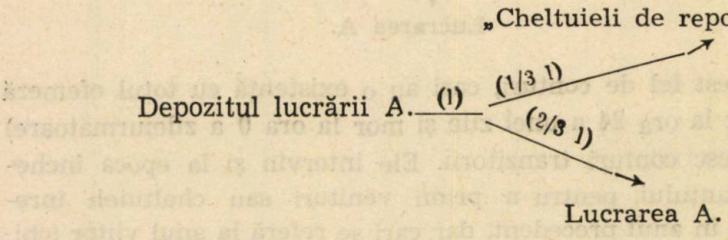
Lucrarea A ——→ Cheltuieli de reportat

Pentru ca imediat după aceasta să le trecem din nou asupra „Lucrării A" prin relația :

Cheltuieli de reportat ——— → Lucrarea A.

Cu toate acestea de acest cont „Cheltueli de reportat" tot avem foarte des nevoie. De exemplu, chiar în cazul betonului armat, am prevăzut că vom întrebuința lemnăria cofragelor de 3 ori. Prin urmare trebuie să încărcăm prima lucrare numai cu a treia parte din valoarea lemnăriei, ce se mai poate întrebuința. Diferența o vom trece asupra acestui cont, rămânând ca atunci când lemnăria va fi restituită depozitului de materiale să-l debităm pe acesta cu valoarea respectivă prin creditul contului de „Cheltuieli de reportat" (Dacă lemnăria e trecută altei lucrări direct, fără a mai fi trecută prin depozit, operația se va face desigur direct între cheltuielile de reportat și lucrarea căreia a fost trecută lemnăria).

Prin urmare la scoaterea din depozit a lemnăriei noi, pentru cofrage, folosim relația contabilă :



Când lemnăria se întrebuințează a doua și a treia oară, vom folosi relația contabilă :

Cheltuieli de reportat
↓ (1/3 1)
Lucrarea A.

Dacă de ex. după a doua oară lemnăria este restituită depozitului, vom folosi relația contabilă :

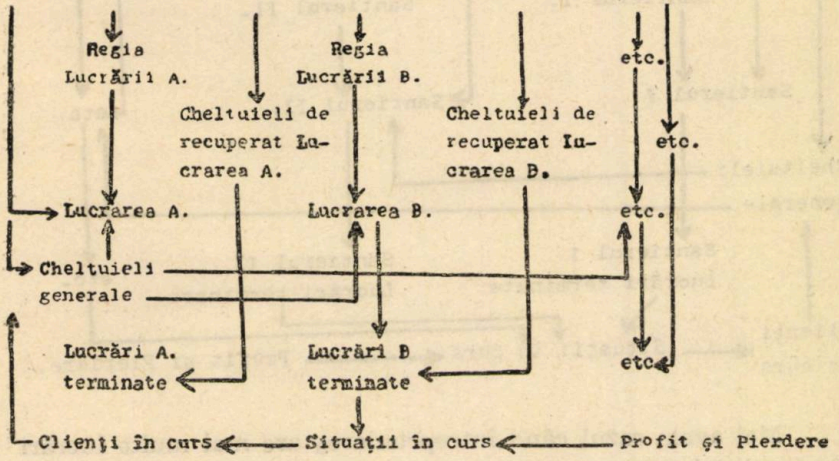
Depozitul lucrării A.
↑ (1/3 1)
Cheltuieli de reportat

Să trecem acum la cazul când întreprinderea are în același timp mai multe lucrări în aceiași localitate, lucrări pe cari le vom denumi „Lucrarea A, Lucrarea B", etc.. In acest caz vom avea în locul unui sngur cont al Lucrării A, atâtea conturi de

lucrări (Lucrarea A, Lucrarea B, etc...) câte avem. Același lucru cu „Lucrările terminate". Către aceste conturi converg aceleași săgeți, cari convergeau la aceleași conturi ale Lucrării A. In afară de aceasta vom avea cheltuielile comune, cheltuielile generale ale întreprinderii, de cari am vorbit, atunci când am descris cheltuielile de regie. Din această pricină cheltuielile de regie se vor împărți în două categorii ; în prima categorie avem Regia LucrăriiA, Regia Lucrării B, etc... iar în a doua categorie cheltuielile generale.

De fapt ar trebui să ținem cursuri separate pentru Avansuri primite, Garanții reținute, Situații în curs, Clienți în curs și Clienți. Pentru acestea însă, fiind vorba de operații ce se fac numai la anumite epoci, este mai bine să ținem câte un singur cont colectiv, și în același timp să ținem în registre auxiliare conturi individuale (analitice) așa după cum am arătat la ținerea conturilor pe categorie de lucrări, când nu considerăm decât Lucrarea A.

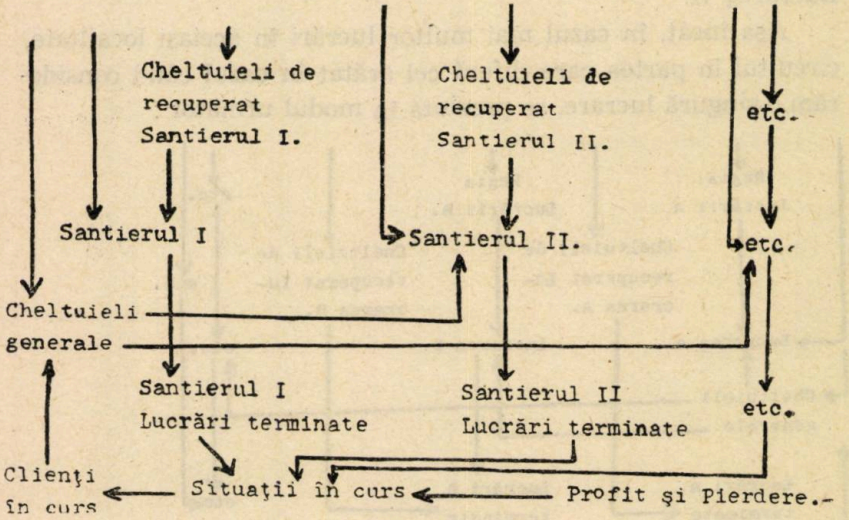
Așa încât, în cazul mai multor lucrări în aceiași localitate, circuitul în partea care diferă cel arătat în cazul când considerăm o singură lucrare, se prezintă în modul următor :



In cazul când întreprinderea are o singură lucrare, însă împărțită în mai multe șantiere, cum ar fi de exemplu construcția unei linii ferate, este nevoie să urmărim activitatea fiecărui șantier în parte. Fiind vorba de operații ce se fac continuu, nu numai la anumite epoci, sistemul conturilor colective și indivi-

duale nu poate fi întrebuințat, ci e nevoie să deschidem fie cărui șantier un cont separat de „Lucrări" și „Lucrări terminate".

Lucrurile se petrec ca și când am avea mai multe lucrări în aceiași localitate, cu deosebirea că în loc de Lucrarea A, Lucrarea B, etc., vom avea **Șantierul I, Șantierul II, etc...**, iar în loc de Lucrări A terminate, Lucrări B terminate, etc., vom avea **Șantierul I lucrări terminate, Șantierul II lucrări terminate**, etc. De asemeni în cele mai multe cazuri cheltuielile de regie aferente fie cărui șantier sunt relativ mici față de totalul cheltuielilor generale, așa încât, pentru simplificare, putem reuni toate cheltuielile de regie într'un singur cont de cheltuieli generale, cari apoi vor fi repartizate global pe șantiere, fără a ne expune ca prin aceasta să facem o eroare de neadmis. Așa încât în cazul unei singure lucrări împărțită în mai multe șantiere diagrama precedentă se modifică în modul următor:

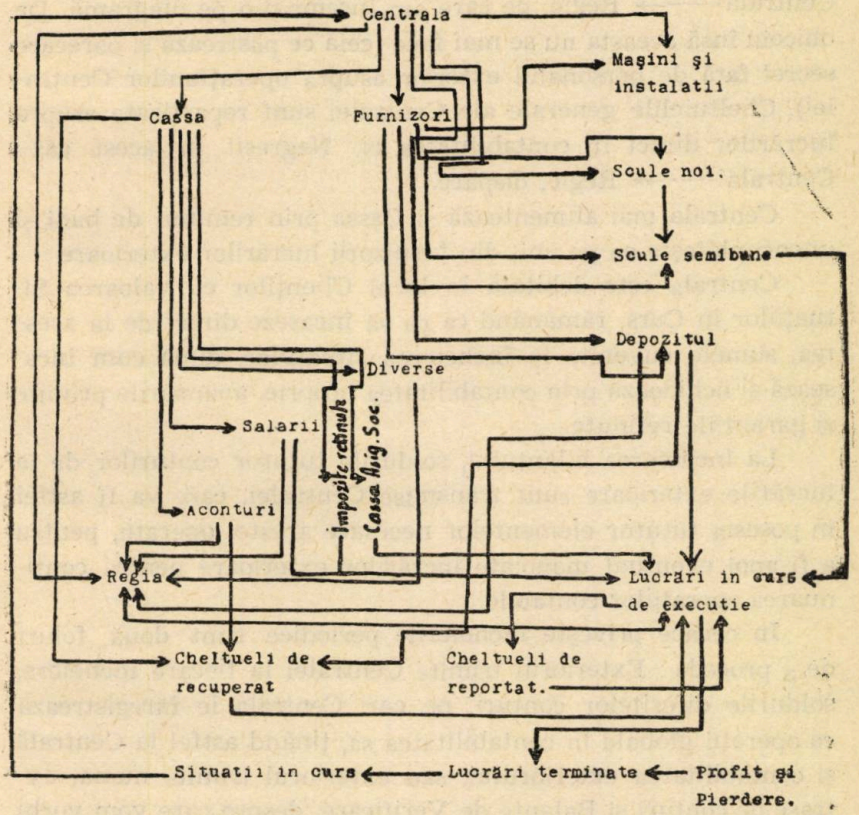


Mai avem cazul când întreprinderea are mai multe lucrări în localități diferite. De data aceasta contabilitatea trebuie ținută pe două trepte, în exterior la fiecare lucrare, pentru partea pe care o privește, și la sediul central, unde se centralizează datele sosite de la exterior.

Reiese că vom avea două circuite: unul pentru exterior și altul pentru centrală. In circuitul pentru exterior tot ce se pri-

meşte de la centru bani, materiale, etc... se va trece ca primit de la un singur cont, **Centrala,** pe când în circuitul pentru centrală, se introduc atâtea conturi de lucrări (A, B, etc.) câte lucrări exterioare sunt. Acestea primesc şi dau, toate valorile ce sosesc dela sau pleacă la exterior.

Vom avea atunci la fiecare lucrare câte un circuit după schema următoare :



Se vede că, faţă d ecircuitul dat în cazul unei singure lucrări avem următoarele diferenţe :

Scule noi, Scule semibune şi Depozitul sunt socotite că sunt alimentate de Centrală, în locul Depozitului Central. Deasemeni introducem un cont de Maşini şi Instalaţii, alimentat tot dela centrală, pentru a putea ţine evidenţa maşinilor şi instalaţiilor la lucrare.

In locul contului „Lucrarea A", am introdus contul „Lucrări în curs de execuție", care are cu celelalte conturi de salarii, materiale, etc., aceleași relații ca în cazul unei singure lucrări.

In unele cazuri la încheierile periodice, Centrala transmite mai întâi contabilității fiecărei lucrări partea cuvenită din cheltuielile Centralei, pentru ca apoi să le primească înapoi înglobate în conturile lucrărilor. In acest caz vom avea și relația Centrală ——→ Regie, pe care am însemnat-o pe diagramă. De obiceiu însă aceasta nu se mai face (ceia ce păstrează și oarecare secret față de personalul exterior asupra operațiunilor Centralei). Cheltuielile generale ale Centralei sunt repartizate asupra lucrărilor direct în contabilitatea ei. Negreșit în acest caz : Centrala ——→ Regie, dispare.

Centrala mai alimentează și Cassa prin remiteri de bani și uneori plătește ea pe unii din furnizorii lucrărilor exterioare.

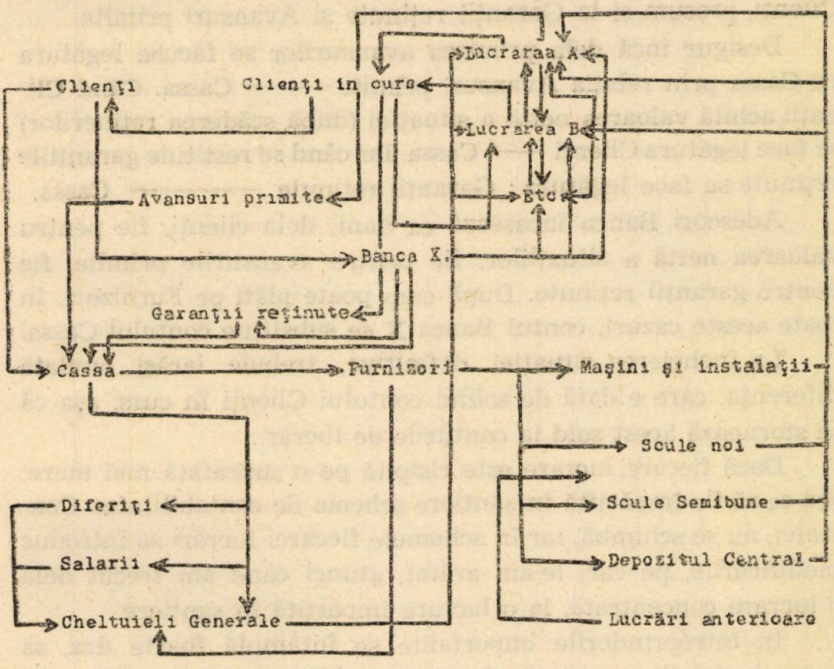
Centrala este debitată în locul Clienților cu valoarea Situațiilor în Curs, rămânând ca ea să încaseze direct de la acestea, sumele cuvenite la încheierea situațiilor, după cum încasează și lichidează prin contabilitatea proprie, avansurile primite și garanțiile reținute.

La încheierea bilanțului, soldurile tuturor conturilor de la lucrările exterioare sunt transmise Centralei, care va fi astfel în posesia tuturor elementelor necesare acestei operații, pentru a fi apoi eventual înapoiate lucrărilor exterioare pentru continuarea operațiilor contabile.

In ceeace privește încheierile periodice sunt două feluri de a proceda : Exteriorul trimite Centralei la fiecare încheiere, soldurile diferitelor conturi, pe cari Centrala le înregistrează ca operații globale în contabilitatea sa, ținând astfel la Centrală și contabilitatea exteriorului, sau exteriorul trimite numai extrase de conturi și Balanțe de Verificare, despre care vom vorbi mai târziu, ceeace ne permite ca prin clasarea succesivă a extraselor de conturi să se reconstituiască la Centrală, registrele dela fiecare lucrare, iar prin cercetarea Balanței de Verificare, să se controleze activitatea fiecărei lucrări în parte. Sau, și mai simplu, se primește dela exterior numai Balanța de Verificare, deoarece e preferabil ca, controlul mai amănunțit să se facă la fața locului, nu din birou la Centrală, așa că reconstituirea registrelor dela Exterior la Centrala nu face decât să sporească

cantitatea de hârtie scrisă ce se anulează în rafturi și ce este mai grav, să sporească tendința la birocrație.

In cele ce urmează dăm circuitul contabilității Centralei în procedeul al doilea care, față de primul procedeu, are avantajul că simplifică mult contabilitatea Centrală.



Vom avea mai întâiu relațiile obișnuite între Cassă, Furnizori, Investiții și Cheltuieli ale Centralei (Observăm că sculele semibune în mod normal sunt alimentate dela lucrări anterioare). Vom avea apoi relații dela Investiții la Lucrări, precum și eventualele relații între lucrări, când se fac transferări de materiale dela o lucrare la alta.

Pentru alimentarea cu bani a lucrărilor de obiceiu se folosește o bancă. Deaceea am introdus și un cont **„Banca X"** pentru înregistrarea acestor operațiuni.

Când se primește, fie înștiințarea Băncii că a plătit o anumită sumă de bani cassieriei unei lucrări, fie înștiințarea lucrării că a primit această sumă, se folosește relația contabilă :

Banca X ——→ Lucrarea A.

Iar când se varsă bani la bancă, se folosește relația contabilă :

Cassa ——→ Banca X.

La epoca încheierilor provizorii, soldurile conturilor Diverse și Salarii se trec la Cheltuielile Generale, după care acestea sunt repartizate la lucrări.

Când se primește situațiile în curs dela lucrări, se face legătura între acestea și Clienți în curs. Când se primește situațiile recunoscute de clienți, se trece dela Clienți în curs la Clienți, precum și la Garanții reținute și Avansuri primite.

Desigur încă dela primirea avansurilor se făcuse legătura cu Cassa prin relația Avansuri primite ——→ Cassa. Când Clienții achită valoarea netă a situației (după scăderea reținerilor) se face legătura Clienți —→ Cassa. Iar când se restituie garanțiile reținute se face legătura : Garanții reținute ————→ Cassa.

Adeseori Banca încasează ea banii dela clienți, fie pentru valoarea netă a situațiilor, fie pentru avansurile primite, fie pentru garanții reținute. După cum poate plăti pe Furnizori. In toate aceste cazuri, contul Banca X se substitue contului Cassa.

La încheierea situației definitive, trebuie iarăși anulată diferența, care e dată de soldul contului Clienți în curs, așa că se stornează acest sold la conturile de lucrări.

Dacă fiecare lucrare este risipită pe o suprafață mai mare, așa ca să fie împărțită în șantiere schema de contabilitatea Centralei, nu se schimbă, iar în schemele fiecărei lucrări se introduc modificările, pe cari le-am arătat, atunci când am trecut dela o lucrare concentrată, la o lucrare împărțită în șantiere.

In întreprinderile importante se întâmplă foarte des, să avem instalații proprii de iluminat și forțe motrice, ateliere de reparat, concasoare de piatră, transporturi cu camioane proprii, etc.

In astfel de cazuri, toate acestea sunt tratate ca șantiere separate, ale căror cheltueli sunt împărțite la epocile încheierilor provizorii asupra diferitelor șantiere de lucru, după metodele descrise la cheltuielile de împărțit.

Se mai întâmplă ca unele lucrări, să fie încredințate unor tașeroni, cari deobiceiu iau asupra lor manopera cu anumite prețuri, iar materialele și celelalte rămân în sarcina întreprinderii.

Salariile lucrătorilor sunt plătite de întreprindere odată cu ale celorlalți lucrători. Deasemeni se plătesc în contul tașeronului impozitele și cotizațiile corespunzătoare salariilor lucrătorilor ; iar la sfârșitul lucrării, sau la alte epoci se face socoteala și se vede ce mai are de primit tașeronul. Foarte des i se dă

acestuia din timp aconturi pe baza unor socoteli provizorii, iar la sfârșitul lucrării se lichidează diferența.

In astfel de cazuri, întreprinderea are interesul să ție contabilitatea generală, socoteli de sumele plătite în contul taşeronilor.

Pentru aceasta vom observa, că de fapt taşeronul ia, față de întreprindere, locul lucrătorilor săi. In aceste condiții, vom separa personalul în două : o parte de personal propriu, de altă parte personalul taşeronului. Pentru personalul propriu am văzut cum se procedează. Pentru personalul taşeronului va trebui să deschidem un cont pe care îl vom socoti ca fiind al taşeronului și care va fi analog cu contul Salarii, aceasta fiind rezervat acum personalului propriu.

In consecință, atunci când vom da aconturi lucrătorilor taşeronului, va interveni relația contabilă : Cassa → Aconturi Taşeronul N.

Va trebui să deschidem și acest cont de **Aconturi Taşeronul N.**, pentru a ține evidența aconturilor plătite taşeronului separat de alor noștri, vom arăta îndată dece.

După întocmirea listelor de plată, vom folosi relația contabilă :

Aconturi Taşeronul N.

Impozite → Taşeron N. → Lucrarea A.

Impozite Casa Asigurărilor Sociale.

Nu vom foloai deci, ca în cazul salariilor proprii, legătura directă.

Taşeronul N.

Aconturi Taşeronul N.

Impozite → Lucrarea A.

Impozite Casa Asigurărilor Sociale.

Căci mai întâi trebuie să creditäm contul taşeronului cu întreaga sumă pe care o au de primit lucrătorii, fără rețineri, pentru ca, la primit, creditându-l cu diferența între valoarea totală după înțelegere și valoarea reală a salariilor, prin relația :

Taşeronul N. ←——— Lucrarea A.

să ajungem să-l creditäm cu întreaga sumă ce ar avea de primit conform învoielii. Negreşit din aceasta trebuie să scădem ceeace am plătit sau **mai rămâne de plătit** în contul său. Căci întreprinderea este răspunzătoare, faţă de terţi, pentru datoriile taşeronului rezultate din lucrare. De aceia folosim prima relaţie.

Se mai naşte întrebarea, dacă este nevoie ca pentru aconturile plătite să mai trecem contul „Aconturi Taşeronul N." şi nu putem trece direct prin relaţia contabilă : Cassa ———→ Taşeronul N., întrucât toate aconturile au fost pătite înainte de a face înscrierea după relaţia: Aconturi Taşeronul N. ———→ Taşeronul N. Trecerea indirectă prin contul Aconturi este cerută de nevoia de a se ţine evidenţa acestor conturi, pentru a putea controla, dacă prin listele de plată ale taşeronului s'a reţinut toate aconturile plătite lucrătorilor săi. Nu trebue uitat, că după fiecare înregistrare a listelor de plată, contul de Aconturi, trebue să se soldeze, iar dacă rămâne vreun sold, trebue cercetat de unde provine.

Deci dacă am face trecerea directă, acest control nu ar mai fi posibil, ci ar trebui să recurgem la controlul, mult mai complicat, prin punctaj. — Cât despre reţinerile cari se fac înainte de a fi plătite, cum e cazul impozitelor, cotizaţiilor, etc., este evident că se impune folosirea conturilor intermediare de impozite, etc., pentru motivul arătat mai sus, anume că noi ne substituim taşeronului în datoriile sale faţă de terţi.

Pentru acelaşi motiv, este bine ca, după fiecare plată, sumele rămase de plată lucrătorilor taşeronului, să le trecem la contul Salari prin relaţia :

Taşeronul N. ———→ Salarii.

adică să luăm asupra noastră, ceeace mai are de plată lucrătorilor, aşa, că simplul sold al contului taşeronului N. să ne arate, ce bani mai are de primit, sau ce bani a luat în plus.

Experienţa, arată că, dacă nu se urmăreşte prin sistemul de contibilitate generală în partidă dublă, operaţiunile referitoare la taşeron, şi se lasă a se face socoteli paralele în partidă simplă, foarte des socotelile sunt greu de descurcat şi taşeronul încasează sume în plus, pe cari la urmă nu mai are de unde să le restitue, iar întreprinderea rămâne păgubită. Şi, pentru a uşura şi mai mult controlul, unii obişnuiesc a introduce şi un

cont de **Salarii în restanță,** la cari prin relația

Salarii în restanțe ——→ Salarii

Salarii se trec după câtva timp dela plată sumele datorite unor lucrători, cari nu se știe dacă, și când, se vor mai prezenta să-și ridice drepturile. Deoarece cu aceștia iarăși se pot ușor săvârși nereguli de unii funcționari necorecți. — Nu numai atât, prin urmărirea înscrierilor la acest cont se poate căpăta de multe ori indicații prețioase asupra eventualității trecerii în listele de plată a unor lucrători fictivi.

In fine, pentru a încheia, mai avem chestiunea depunerilor și retragerilor de garanții. Vom lua cazul obișnuit, când garanțiile se depun în efecte. Uneori efectele fac parte din averea întreprinderii, fiind cumpărate cu bani. Am avut deci relația Cassa ——→ Efecte publice. Când se ia din ele și se depun drept garanție se deschide un cont **Clienți efecte publice în garanții.** La restituirea efectelor se face operația contrară. Clienți efecte publice în garanții ——→ Efecte publice. Când efectele publice sunt vândute fie la lichidarea întreprinderii, fie mai înainte, se folosește relația : Efecte publice ——→ Cassa și circuitul se închide.

De cele mai multe ori însă, garanția se depune de o bancă. Atunci deschidem un alt cont **Banca X efecte publice depuse îngaranție** și la depunere folosim relația : Banca X efecte publice depuse în garanții ——→ Clienți efecte publice în garanții ; iar la retragere facem operația inversă și iarăși circuitul se închide.

Din cele arătate mai sus, se poate vedea clar necesitatea urmării procesului economic cu ajutorul contabilității, prin mijlocul circuitelor contabile, care înregistrează toate mișcările de valori ce se întâmplă în viața întreprinderii.

Mai 1945.

Dr. D. BORCEA

Pentru susținerea revistei rugăm pe abonați noștri să recomande tuturor colegilor, contabili și comercianți, să se aboneze la revistă și să plătească abonamentul.

Regimul fiscal al reevaluărilor
și industria petrolului

Odată cu deslănțuirea războiului și-a făcut apariția o succesiune de împrejurări cu repercusiuni adânci în viața economică și financiară a Statului.

Intervenționismul de Stat, în așa zisa economie dirijată, — opus, bineînțeles, liberalismului economic, — a introdus robinetul previziunii sub raza căruia s'au declanșat condițiuni de viață mai rigide, ca urmare logică a unei stări de lucruri excepționale.

Producțiunea, circulațiunea, transportul și repartiția bunurilor în sbuciumata sferă a consumațiunii, au dobândit norme de guvernare adequate acestei stări de fapt ca principii pe care precursorii acestor vremuri, inițiați în misterul deslegării marelor probleme economice și financiare, le-au prevăzut și recomandat cu multă circumspecțiune.

Moneta, — regulator al ciclului economic în desvoltarea căruia joacă un rol preponderant, — depărtându-se cu mult de baza i intrinsecă, — valoarea bunurilor a luat, ca o consecință normală, proporții destul de însemnate, ceeace a condus la principiul reevaluării activelor patrimoniilor sociale.

Supraevaluarea activului din bilanțul unei întreprinderi este așa dar, în linii generale vorbind, consecința scăderii puterii de achiziție a monetei naționale și opera de apropiere echitabilă între valoarea bunurilor patrimoniale de altă dată, cu ceeace aceste bunuri trebuie să reprezinte la data efectuării unei asemenea reevaluări.

Industria petroliferă, al cărei rol în viața economică a Statului este pus în afară de orice discuțiune, nu poate fi în astfel de timpuri decât adepta teoriei reevaluării activului social, cu atât mai mult, cu cât ea deține în patrimoniul său bunuri, fie complet amortizate, fie la prețuri de cost foarte mici.

Statul, văzând această stare de lucruri, a venit în ajutorul întreprinderilor cu diferite legi de reevaluare, prin degrevări de taxe și stabiliri de regimuri convenabile sub incidența impunerilor anuale.

Prima lege în acest sens este Decretul-Lege nr. 126 din 14

Ianuarie 1942, care, prin derogare dela legea timbrului, a supus majorările de capital consistând dintr'o reevaluare a activului social imobiliar al întreprinderilor comerciale și industriale, societăți anonime, la o taxă totală de 15,10%.

Deasemenea, acelaș Decret-Lege, prin derogare dela legea contribuțiilor directe, a scutit de impozitul mobiliar, acțiunile distribuite gratuit prin majorarea capitalului social.

In sfârșit a creat un regim de favoare amortismentelor, rezervelor statutare scutite și fixării rentabilității pentru aplicarea impozitului complimentar, prin aceea că pentru determinarea lor, în impunerile anuale la comercial sau industrial, începând cu exercițiul 1 Aprilie 1942/1943, s'au luat de bază valoarea bunurilor și capitalul rezultate după reevaluare.

În această ordine de idei menționăm și Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 1228 din 1 Iulie 1942 (B. O. M. F. nr. 12—13 1942), prin care s'a dispus scăderea taxelor de timbru plătite de întreprinderi cu ocazia reevaluării activului, pe temeiul legii din 14 Ianuarie 1942, din venitul brut în vederea stabilirii venitului net impozabil la comercial sau industrial, în afară de taxa pe acțiuni de 0,50%, care reprezintă un impozit așezat asupra capitalului.

Cu alte cuvinte, din taxa totală de 15,10% s'a admis a se scădea 14,60% din venitul brut, drept cheltuială justificată, cu prilejul impunerii anuale la comercial sau industrial.

La 1 Aprilie 1942, legea contribuțiilor directe republicându-se, conform art. 8 din Decretul-Lege nr. 964 din 1 Aprilie 1942, pentru modificarea și completarea dispoziținilor legii contribuțiilor directe, a încorporat în art. 113 dispoziținea că „determinarea amortismentelor și rezervelor scutite de impozitul comercial, potrivit art. 33 și fixarea rentabilității capitalului pentru aplicarea impozitului complimentar, potrivit art. 36, pentru întreprinderile care și-au majorat capitalul social prin reevaluarea activului, prin bilanțul care va servi pentru stabilirea impunerii pe exercițiul 1942/1943 sau anterioare acestuia, se vor face luându-se de bază valorile rezultate prin reevaluarea care a servit la majorarea capitalului".

Acest articol s'a completat prin legea nr. 463, publicată în Monitorul Oficial Nr. 164 din 16 Iulie 1943, care a dat întreprinderilor comerciale și industriale dreptul să-și majoreze capitalul

pe calea revaluării activului social, până la 31 Martie 1944, cu următoarele foloase :

a) Diferența de valoare a investițiunilor amortizate, rezultate din reevaluare, va pute fi amortizată și ea potrivit art. 33 din L. C. D. însă numai în proporția care să nu depășească anual cota de 15% din valoarea lor inițială de cost.

b) Pentru fixarea rentabilității în vederea stabilirii impozitului complimentar, cu începere dela bilanțul care va servi pentru impunerea pe exercițiul 1944/1945, se va lua în considerare capitalul majorat prin reevaluare, cu excepția părții din capital provenită din reevaluarea creanțelor de orice fel și a mărfurilor.

c) Taxarea remiterii de acțiuni, ca urmare a reevaluării, se va face în conformitate cu dispozițiunile art. 14, § 1 (3%) și art. 15, § 16 (0,50) din legea timbrului și a impozotului pe acte și fapte juridice ; iar majorarea de capital prin reevaluare va fi supusă impozitului proporțional prevăzut de art. 15, § 7 din aceeași lege (8% pentru reevaluarea imobiliară și 4% pentru cea mobiliară și instalațiuni).

Prin urmare, acțiunile distribuite gratuit, ca urmare a majorării de capital, au fost scutite de impozitul mobiliar prevăzut de art. 22 și L. C. D.

La 1 Aprilie 1944, prin art. 6 al legii pentru modificarea și completarea dispozițiunilor legii contribuțiunilor directe, — publicate în Monitorul Oficial Nr. 78 din Aprilie 1944, — se prelungește aplicarea dispozițiunilor legii Nr. 463 din 16 Iulie 1943 până la data de 31 Martie 1945, cu următoarele norme :

a) Diferențele de valoare ale oricăror bunuri din activul patrimoniului social, rezultate din reevaluările făcute după data de 1 Ianuarie 1941 până la data de 31 Martie 1945, nu intră în compunerea veniturilor impozabile la comercial sau industrial.

b) Scutirea de impozit mobiliar se aplică pentru toate reevaluările arătate mai sus. Sumele plătite în plus vor fi restituite la cerere, anulându-se astfel orice acte contrarii acestor dispoziții.

c) Majorările de capital, rezultate din reevaluare, vor fi luate în considerare la calculul rezerevelor statutare prevăzute de art. 33 din L. C. D.

d) Dispozițiunile alina 2, 3 și 4 din legea Nr. 463/943, și cele cuprinse în ultimul aliniat din art. 6 al legii Nr. 201 din

1 Aprilie 1944 se vor aplica și în cazurile când diferențele de valoare, provenite din reevaluarea activului social, vor fi înregistrate la un fond de rezervă.

In sfârșit prin legea Nr. 240, pentru modificarea, completarea și abrogarea unor dispoziţiuni din legea contribuţiilor directe, publicată în Monitorul Oficial Nr. 76 din 1 Aurilie 1945, se prelungește în art. 6 termenul de 31 Martie 1945, — prevăzut de art. 6 din legea Nr. 201/944, — până la 1 Octombrie 1945.

Și tot în legea Nr. 240/945, întâlnim la art. 2 regimul fiscal al pierderilor suferite din cauza acțiunilor și faptelor de răsboi, care permite scăderea acestor pierderi din venitul brut rezultat din registre și bilanț, socotite la prețul lor de cost sau de reevaluare — mai puțin amortizările efectuate până la data sinistrului.

Făcând această culegere de material legislativ, am rezervat acest loc legii Nr. 818 pentru înființarea unui fond în vederea refacerii instalațiunilor industriale de petrol distruse sau avariate de pe urma răsboiului, — publicate în Monitorul Oficial Nr. 291 din 13 Decembrie 1943, — căci această lege comportă oarecare discuțiune.

In art. 13 se prevede că toate sporurile de capital, derivând din reevaluarea instalațiunilor distruse sau avariate de pe urma războiului, sunt scutite de orice taxe sau impozite către Stat, județ și comună.

Această lege este semnată și deci aprobată de Ministerul Finanțelor la 11 Decembrie 1943.

Din punct de vedere fiscal, o legecare derogă sau modifică legile inițiale cu caracter de drept comun, trebue să îndeplinească anumite condițiuni, fără care aplicarea lor nu-și poate produce efectele intenționate de legiuitor.

Astfel : legea contribuțiunilor directe prevede în art. 110 că orice proect de lege, derogatoriu dela dispozițiunile sale, trebue să fie semnat și de Ministerul Finanțelor; iar dispozițiunile noui, odată legiferate, vor trebui să fie încorporate în ea.

Privită din acest punct de vedere legea Nr. 818/943, constatăm că îndeplinește condițiunea semnării sau aprobării sale de Ministerul Finanțelor, cerută de art. 110 din L. C. D.

Scutirea sporurilor de capital de impozitul mobiliar aferent acțiunilor distribuite gratuit, a fost încorporată în L. C. D. la 1 Aprilie 1944, când s'a dispensat de plata acestui impozit orice

reevaluare făcută după data de 1 Ianuarie 1941 până la 31 Martie 1945 (termen prelungit până la 1 Octombrie 1945 prin legea Nr. 240/945).

Privită din punct de vedere al legii timbrului și impozitului pe acte și fapte juridce, constatăm că această lege (Nr. 818 din 1943) intră în dispozițiunile art. 22, § 48, lit. a din legea timbrului, care scutesc de timbru și impozite cererile și actele prevăzute în legile privitoare la măsurile excepționale provenind din cauza războiului și orice alte legi în legătură cu starea de război.

Pe cale de consecință, rezultă deci că sporurile de capital, provenite din reevaluarea instalațiunilor distruse sau avariate din cauza războiului, sunt scutite, atât de impozitul proporțional de timbru prevăzut de art. 15, § 7 din L. T., cât și de impozitul mobiliar prevăzut de art. 22 din L. C. D. (aferent acțiunilor distribuite în mod gratuit).

Acțiunile gratuite, reprezentând contra valoarea majorărilor de capital făcute printr'o asemenea reevaluare, — care în mod normal sunt supuse impozitului proporțional de timbru de 3%, prevăzute de art. 14, § 1 din L. T., — sunt socotim, exceptate și dela plata acestui impozit, prin voința expresă a legiuitorului, care a scutit de orice impozit sporurile de capital rezultate din reevaluarea instalațiunilor afectate de acțiunile sau faptele de răsboi.

Pentru aceleași motive, socotim, că nu se datorează nici taxa de 0,50% de acțiune, prevăzută de art. 15, § 16 din L. T.

Aceste concluziuni le-am grefat pe considerentul că legiuitorul, pentru a da o cât mai mare posibilitate industriei de petrol, cafactor economic predominant al țării, să-și readucă activul afectat de acțiunile de răsboi la valoarea lui actuală, a creat un regim fiscal de favoare, în scutire generală de taxe și impozite a sporurilor de capital în ciclul cărora în mod inerent intră și remiterile de acțiuni gratuite ; deși în lumina textelor legii timbrului sunt două operațiuni distincte taxabile, după norma generală, astfel :

a) Remiterile de acțiuni gratuite, conform art. 14, § 1 și art. 15, § 16 din L. T.

b) Majorările de capital prin reevaluare, taxabile conform art. 15, § 7 din L. T.

Din expunerea făcută, pe baza materialului documentar

care a tratat în mod succesiv regimul fiscal al reevaluărilor activul social, constatăm cele ce urmează :

1. Un regim special de reevaluare a instalațiunilor afectate de acțiunile și faptele de răsboi, cu scutirea sporurilor de capital, rezultate din aceste reevaluări, de orice taxă și impozit către Stat, județ și comună, regim instaurat prin legea Nr. 818/943 și

2. Un regim general de reevaluare, încorporat în legea con: tribuțiilor directe din 1 Aprilie 1944, cu putere de aplicabilitate până la 1 Octombrie 1945 (în privința efectuării reevaluărilor), cu reduceri de impozite și anumite scutiri în limitele prevăzute de el.

Din punct de vedere al taxelor de timbru regimul special de reevaluare își are aplicabilitate, dat fiind că se găsește inclus în dispozițiunile de scutire prevăzute de art. 22, § 48, lit. a din L. T., din 1 Aprilie 1945; iar din punct de vedere al impozitelor directe socotim că el se încadrează în regimul general de reevaluare, conturat de dispozițiunile art. 6 din legea modificatoare a contribuțiunilor directe din 1 Aprilie 1944, cu putere de aplicabilitate până la 1 Octombrie 1945, în privința efectuării reevaluărilor respective.

Prin urmare, o societate, care nu a avut pagube de răsboi, poate face reevaluarea bunurilor sale active până la 1 Octombrie 1945, după regimul general :

1. Va plăti impozitele proporționale de timbru în sumă totală de 11,50% pentru reevaluarea imobiliară și 7,50% pentru cea mobiliară și instalațiuni.

2. Va fi scutită de impozitul mobiliar, aferent acțiunilor distribuite în mod gratuit, care reprezintă echivalentul sporului de capital, rezultat din reevaluare.

3. Diferențele de valoarea a oricăror bunuri din activ, rezultate din reevaluările făcute, nu intră în compunerea venitului impozabil la comercial sau industrial.

4. Majorările de capital făcute prin reevluare, vor fi luate în considerare la calculul rezervelor statutare prevăzute de art. 33 din L. C. D.

5. Pentru fixarea rentabilității, în vederea stabilirii impozitului complimentar, se va lua în considerare capitalul majorat prin reevaluare, cu excepția părții din capital provenită din reevaluarea creanțelor de orice fel și a mărfurilor.

6. Amortizarea se va face astfel: după ce se va fi amortizat valoarea de cost inițială a investițiunilor respective, diferența de valoare a acestora, rezultată din reevaluare, se va amortiza conform art. 33 din L. C. D., în proporții care să nu depășească anual cota de 15% din valoarea lor inițială de cost.

7. Taxele de timbru plătite pentru reevaluare (11,50% și 7,50%) sunt considaret cheltueli justificate și se scad din venitul brut, — cu excepția taxei de 0,50%, — pentru determinarea venitului net impozabil la comercial sau industrial, conform Deciziei C C. F. Nr. 1228/942.

Trecând acum la cazul unei societăți, care a avut pagube de răsboi, reevaluarea bunurilor din activ se va face astfel (în ipoteza că se reevaluează instalațiunile afectate de acțiuni de răsboi) :

1. Nu va plăti nici o taxă de timbru.

2. Va avea acelaș regim cuprins între punctele 2—6 inclusiv, arătate mai sus, după părerea noastră.

Chestiunea care prezintă o mare dificultate în practică este amortizarea bunurilor reevaluate.

Marile societăți petrolifere, care au inventare atât de complicate și de desvoltate, sunt puse, prin forța împrejurărilor, în situațiunea de a nu putea individualiza aceste bunuri în scriptele lor, așa cum de fapt prevede art. 32 din L. C. D., când obligă întreprinderile să țină inventarul bunurilor active amortizabile, individualizate, cu arătarea amortismentelor făcute în fiecare an.

In asemenea cazuri este foarte greu și aproape imposibil să se stabilească valoarea de cost a fiecărui bun în parte și data amortizării lui complete, spre a se putea apoi aplica cota de 15% pentru amortizarea valorii rezultate din reevaluare.

Parte dintre aceste societăți țin inventarele pe grupe de bunuri și pe ani, ceeace conduce la concluziunea că asemenea societăți nu pot face decât reevaluări pe grupe, care atrag pe cale de consecință amortizări similare.

Amortizarea supraevaluărilor investițiunilor din patrimoniile sociale nu sunt admise de lege, conform dispozițiunilor art. 33, din L. C. D. ; așa că numai în mod excepțional legiuitorul, derogând dela regulele de drept comun, a instaurat un regim de favoare, prin admiterea dreptului de amortizare a unor astfel de operațiuni.

Pornind dela această excepțiune, legiuitorul a înțeles, probabil, să restrângă sfera de aplicațiune la o limită rezonabilă, sintetizată în prețul de cost al investiției, la care de fapt se aplică amortismentele normale, fără însă a prevedea că o asemenea metodă crează o situațiune bizară în realitate.

Un exemplu ne va lămuri această chestiune: o întreprindere are o investițiune, cu valoarea inițială de cost de lei 3.000.000 și face o reevaluare de lei 30.000.000.

Considerând bunul complet amortizat, întreprinderea nu va putea amortiza din suma de lei 30.000.000, în fiecare an, decât lei 450.000 (15% asupra lei 3.000.000), ceeace însemnează că îi va trebui un termen de circa 66 de ani, până la completa amortizare a valorii de lei 30.000.000, timp în care trebue să țină o evidență scriptică migăloasă și continuă.

Această situațiune provine bine înțeles din faptul că diferența între prețul de cost al unei investițiuni, care datează de mult timp în activul marilor întreprinderi petrolifere, și prețul de actualizare este foarte mare; așa că, pentru a se putea ajunge la adevăratul scop urmărit de legiuitor prin încurajarea reevaluării bunurilor sociale, trebue să se acorde cote de amortisment calculate direct asupra valorii rezultate din reevaluare, ci nu asupra prețului de cost al investiției, care este cu totul disproporționat în conjunctura economică actuală.

Deasemenea socotim că termenul de așteptare, până la completa amortizare a valorii de cost a bunului respectiv, nu-și poate avea aplicațiunea în practică, decât cu foarte multă greutate, pentru motivul că nu se pot individualiza toate elementele activului patrimonial, ci ar trebui suprimat, amortizarea aplicându-se la prețul total al bunului activ din momentul reevaluării sale (prețul existent plus valoarea rezultată din reevaluare).

REEVALUAREA ACTIVULUI SOCIAL PRINTR'UN FOND DE REZERVA, NU PRIN MAJORAREA CAPITALULUI

Legea Nr. 201 din 1 Aprilie 1944 prevede că diferențele de valoare, rezultate din reevaluare, pot fi trecute la un fond de rezervă.

In acest caz se aplică dispozițiunile alin. 2, 3 și 4 din legea Nr. 463 din 16 Iulie 1943, care, după cum am arătat la timp,

se referă la efectuarea amortismentelor, limita lor și la fixarea rentabilității în funcțiune de capitalul majorat, — recte de fondul de rezervă creat prin reevaluare.

Observăm că dispozițiunile alin. 5 din legea Nr. 463/943 nu se aplică, dispoziţiuni referitoare la plată taxelor de timbru, care afectează numai remiterea de acțiuni și majorarea de capital propriu zisă. Cum prin înregistrarea operațiunilor de reevaluare la un fond de rezervă nu se face propriu zis o majorare de capital, care să implice o remitere de acțiuni, taxele de timbru în chestiune desigur, că nu și-ar avea aplicabilitatea. Totuși în conformitate cu dispozițiunile art. 15, § 7 din L. T., care consideră ca majorări de capital operațiunile de reevaluare a activului social, taxându-le cu 10% în cazul reevaluării imobiliare și 4% pentru celelalte bunuri, rezultă că operațiunea de reevaluare în sine, chiar dacă nu afectează capitalul, ci fondul de rezervă, după norma generală a legii timbrului și impozitul pe acte și fapte juridice, trebue să suporte impozitele proporționale sus indicate (10% sau 4%), fiind asimilată cu o majorare de capital.

Menționăm cu această ocaziune că reevaluarea instalațiunilor afectate de acțiunile de război, pentru a putea beneficia de scutirea de impozitul proporțional de timbru, trebue făcută conform legii Nr. 818/943 numai prin sporirea de capital, dat fiind că susmenționata lege precizează în mod categoric aceasta, prin dispoziţiunea expresă care are următorul conținut:

„**Toate sporurile de capital,** derivând **din reevaluarea** instalațiunilor distruse sau avariate de pe urma războiului, sunt „scutite de orice taxe sau impozite către Stat, județ și comună".

In afară de dispozițiunile alin. 2, 3 și 4 ale legii Nr. 463/943 se mai aplică în cazul reevaluării printr'un fond de rezervă și dispozițiunile ultimului aliniat din legea Nr. 201/944, care se referă la calculul rezervelor statutare, în sensul că se va lua în considerare la acest calcul diferențele de valoare rezultate din reevaluare și trecute la fondul de rezervă respectiv, ca și cum acest fond ar face parte integrantă din capitalul social al întreprinderii în cauză.

SITUAȚIA INTREPRINDERILOR CARE ȘI-AU REEVALUAT ACTIVUL SOCIAL, PE BAZA DECRETULUI-LEGE Nr. 126 DIN 14 IANUARIE 1942.

Sunt unele întreprinderi care și-au reevaluat activul social pe baza sus menționatului Decret-Lege, care, din punctul de vedere al impunerii la comercial sau industrial, prevedea următoarele :

a) Determinarea amortismentelor ;

b) Determinarea rezervelor statutare scutite și

c) Fixarea rentabilității în vederea stabilirii impozitului complimetar, la așezarea impunerilor pe exerciții viitoare, se vor face luându-se de bază capitalul rezultat după reevaluarea făcută.

Aceste norme au fost încorporate la 1 Aprilie 1942 în art. 113 din L. C. D., cu următorul conținut :

„Determinarea amortismentelor și rezervelor scutite de im-
„pozitul comercial, potrivit art. 33 și fixarea rentabilității capi-
„talului pentru aplicarea impozitulu complimentar, pentru în-
„treprinderile care și-au majorat capitalul social prin reevalua-
„rea activului, prin bilanțul care va servi pentru stabilirea im-
„punerii pe exercițiul 1942/943, sau anterioare acestuia, se vor
„face luându-se de bază valorile rezultate prin reevaluarea care
„a servit la majorarea capitalului".

Prin legea Nr. 463/943 s'a completat acest articol cu patru aliniate pe care le-am arătat la timp în această expunere și care reglementează reevaluarea activului social făcută de întreprinderi prin bilanțuri care au servit la stabilirea impunerilor pe exercițiul 1943/944.

Prin urmare, reevaluările cuprinse în bilanțurile încheiate la 31 Decembrie 1941, — care au servit ca bază de impunere pe exercițiul 1942/943, — rămân guvernate de dispozițiunile art. 113, așa cum a fost redactat și încorporat în L. C. D. din 1 Aprilie 1942, ca și de dispozițiunile alin. 2 al art. 6 din legea Nr. 201/944 care precizează că „diferențele de valoare ale oricăror bunuri de activ, rezultate din reevaluările făcute după data de 1 Ianuarie 1941 până la 31 Martie 1945, nu intră în compunerea veniturilor impozabile la comercial sau industrial"; cu alte cuvinte, prin această dispoziție s'a atras organelor fiscale de impunere atențiunea asupra naturii neimpozabile a

operațiunilor de reevaluare a oricăror bunuri, spre a nu se considera drept cheltueli nejustificate și încorpora astfel în venitule impozabile respective.

Celelalte reeavaluări făcute și cuprinse în bilanțurile încheiate la 31 Decembrie 1942, ca și cele ce se vor face până la data de 1 Octombrie 1945, sunt supuse regimului fixat prin aliniatele adăogate în art. 11 3, al. L. C. D., prin legea Nr. 463 din 1943 ca și prin toate dispozițiunile legii Nr. 201/944, pe care le-am reprodus în această expunere.

SOCIETAȚILE CARE AU FACUT O REEVALUARE PE BAZA DECRETULUI-LEGE DIN 14 IANUARIE 1942, MAI POT FACE O NOUA REEVALUARE PE BAZA LEGII Nr. 463 DIN 16 IULIE 1943 ?

Din expunerea de motive a legii Nr. 463/943 se arată că „multe întreprinderi comerciale și industriale nu au putut beneficia, — din diferite motive și mai cu seamă din cauza termenelor acordate, — de prevederile Decretului-Lege Nr. 126 din 14 Ianuarie 1942 și ca atare se acordă un regim special de degrevare, pentru operațiunile de majorare a capitalului, prin reevaluarea activului social, ce se vor face până la 31 Martie 1944" (termen prelungit până la 1 Octombrie 1945).

Din această expunere de motive, care evidențiază fără subtilități de interpretare, adevărata intențiune a legiuitorului, se vede că aceste societăți nu mai pot beneficia de dispozițiunile de favoare ale legii Nr. 463/943.

Excepția făcută de legiuitor prin degrevări de impozite întreprinderilor comerciale și industriale, nu poate fi extinsă în această materie dincolo de limita unei intențiuni, care a avut la baza ei ideia de echitate în desfășurarea vieței economice a țării.

Faptul că pe baza primului Decret-Lege s'au făcut reevaluări mai mici; faptul că prețurile au fost în continuă ascensiune, ceeace ar îndritui o reformă a primei reevaluări, nu constituesc, credem, argumente încadrabile în asemenea regimuri; deoarece în cazul acesta excepțiunea s'ar transforma într'o regulă cu repercusiuni defavorabile bugetului public, alimentat în mare parte de impozite, ca sursă sănătoasă de venituri pentru Stat.

Pentru aceste considerațiuni socotim principial că întreprinderile care au beneficiat de avantajele Decretului-Lege Nr. 126 din 14 Ianuarie 1942 nu mai pot face reevaluări pe baza regimului de favoare fixat de legea Nr. 463/943, cu excepția, bineînțeles, a acelor bunuri din activul social, care nu au fost reevaluate atunci.

Această interpretare rigidă și-ar fi avut aplicațiunea, bine înțeles, numai în cazul când termenul fixat prin legea Nr. 463/943 pentru efectuarea reevaluărilor s'ar fi oprit la data de 31 Martie 1944, ca termen de grație.

Faptul însă că legiuitorul a prelungit acest termen până la 1 Octombrie 1945 echivalează cu posibilitatea ce s'a dat tuturor întreprinderilor de a-și aduce activul la nivelul prețurilor actuale; căci altfel s'ar fi produs o inechitate între cei ce au făcut reevaluări pe baza D. L. Nr. 126/942, deci la prețuri mai mici, — și între cei ce fac astăzi oarecare reevaluări, adică de prețuri mult mai mari.

O singură chestiune ar mai fi de rezolvat și anume: dacă aceste întreprinderi pot beneficia de dispozițiunile legii Nr. 818/943, care prevăd reevaluarea instalațiunilor distruse s'au avariate de războiu.

Aci fiind vorba de o reevaluare specială, — excepțiune produsă de un caz fortuit, — care încadrează în sfera ei de aplicațiune anumite bunuri, răspunsul credem că nu poate fi decât afirmativ.

Societățile care și-au făcut reevaluarea activului social, pe baza Decretului-lege nr. 126/942, adică în bilanțul încheiat la 31 Decemvrie 1941, pot beneficia cu prilejul definitivizării impunerilor la comercial sau industrial pe exercițiul 1944—1945, pe baza legilor nr. 203/944, nr. 465/944 și nr. 240/945 de scăderea din venitul brut a pagubelor suferite, calculate la prețul de cost sau de reevaluare, minus amortizările făcute până la data sinistrului.

Deasemenea, conform art. 9 din legea nr. 241/945, pot obține reducerea beneficiilor de războiu, prin scăderea succesivă, începând cu anul 1944, a pagubelor constatate după prețul lor de cost, inclusiv reevaluările făcute până la apariția pagubei mai puțin amortismentele respective.

București, Iulie 1945

N. POPESCU
Steaua Română

Organizarea economatelor de aprovizionare

In numărul 6—8 din August 1944 am promis cititorilor acestei reviste că ne vom ocupa și de contabilinarea actelor de cheltueli făcute de economatele-sucursale în contul centralei lor.

Am arătat deasemenea în numărul de revistă citat — pag. 1725 — sub B, modul de înregistrare la sucursale a cheltuelilor de această natură.

Cheltuelile ce urmează să fie trecute în contul Centralei sunt acele *care vor rezulta exclusiv* din procurarea, manipularea transportarea sau administrarea mărfurilor pentru Centrală, până în momentul predării lor la sucursala spre desfacere.

La primirea unor asemenea acte, Centrala va proceda la verificarea și înregistrarea lor în scripte.

Pentru ce înregistrarea ce urmează a se face la centrală să concorde cu cea făcută la sucursala respectivă, chiar dacă, cu ocazia verificării actelor s'ar constata erori, diferențe sau respingeri de acte, *se va respecta valoarea de debitare* înscrisă pe act, iar diferența în plus sau în minus se va înregistra într'un cont transitoriu.

Să luăm un exemplu: s'a primit un act pentru suma de 75.820 lei.
La verificare se constată că suma reală este de 70.820 lei suma de 5000 lei fiind o greșeală de adunare în plus în borderoul care cuprinde totalitatea actelor justificative de cheltueli făcute.

Inregistrarea contabilă se va face prin articolul :

Următori

70.820 *Cheltueli Economate* *Economate Aproviz.* 75.820
Econom. X

Creditat pt. cheltuelile făcute în contul contralei

5.000 *Erori datorate Econom.*
Econ. Aprox. X

pentru eroarea constatată la act. Nr. 1945

Pentru eroarea constatată se va face o scrisoare de debitare din partea centralei, care se va nregistra prin articolul:

5000 *Economate de Aprovizionare=Erori datorate Econ.* 5000

Ecn. Aprov. X Econ. Aprov. X

Inreg. eroarea constatată în debitul contului sucursalei conf. scris Nr. /1945.

In cazul când o parte din acte sunt respinse, odată cu scrisoarea de confirmare și debitarea erorii, se vor înapoia și actele respinse pentru trebuințele sucursalei.

La finele anului, operațiunile din contul „Erori datorate Econom." se vor bifa raportându-se ca sold nou, cazurile rămase necompensate.

Contul „Cheltueli Economate" se va solda la finele anului prin contul „Cheltueli Mărfuri".

Intrucât cu articolul de față înțelegem să încheiem seria articolelor publicate cu privire la organizarea economatelor de aprovizionare, îl vom încheia tratând și problema organizării comerciale și economice a economatului central de aprovizionare.

B) Organizarea comercială și economică.

Pentru a se putea organiza o aprovizionare cât mai promptă, economicoasă și corespunzătoare scopului urmărit, identificarea surselor de aprovizionare se vor putea face prin intermediul Camerelor Profesionale (De Comerț și de Agricultură), cari vor putea face comunicări telegrafice, săptămânale sau lunare cu privire la felul produselor și prețul pieței locale, bineînțeles numai pentru anumite articole, cheltuiala privind acel economat.

Deosebit, chiar economatele județene ar putea face asemenea comunicări directe și în mod regulat, către centrală.

De regulă și în mod obișnuit, procurarea mărfurilor trebue făcută numai și direct dela producători.

Inainte de achitare, mărfurile se recepționează de o Comisiune numită prin deciziunea Consiliului de A-ție (sau de Direcție), din care un membru va fi specialist în materie.

Procesul verbal dresat va însoți factura spre a justifica predarea mărfii în condițiunile stabilite și astfel spre o justifica dreptul de a cere plata mărfurlor.

Nu vom mai insista asupra operațiunilor de procurare pentru motivul că normele de stabilit sunt de competența organelor de conducere, ci vom stărui mai ales asupra modului de gestionare a acestora, chestiunea privind organizarea internă a economatului.

Gestionarea sau administrarea mărfurilor se va face de către unul sau mai mulți funcționari publiici (magazioneri) cari răspund de calitatea, cantitatea și valorea mărfurilor ce le sunt date spre păstrare și administrare.

Deosebit, acești gestionari trebue să răspundă și *de legalitatea* înstrăinării mărfurilor, căci instrăinarea lor, adică vânzarea sau scoaterea lor din magazie, nu poate fi făcute *oricui* și *în orice cantitate*, decât în condițiunile precizate de instrucțiuni, sau în lipsă numai pe bază de acte emanate dela conducătorii legali ai economatului.

Primirea, înmagazinarea și păstrarea mărfurilor se va face pe bază de acte emanate dela sursa de procurare sau dela persoana care predă marfa (proces verbal de predare-primire între acesta și magazioner), în care se va preciza: felul, cantitatea și starea în care se primește marfa (ambalaj, butoaie, lăzi, borcne, pachete etc.)

Observațiuni cu privire la mărfurile primite se vor face în scris, numai în asistența și pe lângă semnătura persoanei care a procedat la predarea lor.

Funcționarul magazioner este obligat să elibereze *zilnic* bonul legal de intrarea mărfii în magazie chiar și în cazul când livrarea este în continuare pentru una sau mai multe zile viitoare.

Primirea mărfurilor pe cantități se va face după următoarele distincțiuni :

a) Marfa ambalată în cutii, saci, butoaie, etc. a căror originalitate este indiscuabilă va fi primită pe cantitatea ridicat pe ambalaj.

b) Marfa, a cărei ambalaj original a fost forțat, alterat sau

deteriorat fie în cursul transportului, fie cu ocazia primirei ei în depozit, va fi cântărită din nou și primtă ca atare.

In caz de imposibilitate de cântărire sau numărătoare, în momentul primirii mărfii, bonul de primire sau procesul verbal dresat, se va întocmi pe cantitatea declarată de depozitator, sub semnătură și pe răspunderee sa, făcându-se mențiune că această cantitate este „declarată" și provizorie.

Deosebit, păstrarea, până și conservarea mărfurilor în magazii, va trebui să formeze grija permanentă a funcționarilor gestionari, în care scop vor lua toate măsurile dictate de starea mărfurilor, împrejurări, agenți naturali, intemperii, etc., etc.

In cazurile urgente când anumite împrejurări depășesc răspunderea acestor funcționari se va raporta de îndată verbal și în scris gestionarilor titulari de serviciu și conducătorului economatului, spre a lua măsurile de rigoare, angajând astfel în mod formal și răspunderea acestora, chiar dacă acele măsuri ar întârzia.

Desigur că, atât primirea, cât și paza și conservarea mărfurilor, este cazul să fie bine supravegheată de organele ierarhice, mai cu seamă inopinat, despre constatări făcându-se comunicări scrise celor în drept.

Mărfurile eșite din magazii vor fi însoțite întotdeauna de bonul legal de ridicare.

Din când în când și cel puțin trimstrial, trebue să se facă inventarierea mărfurilor din magazii, de către titularul gestionar și un membru al Consiliului sau Comitetului de direcție încărcând apoi gestiunea cu plusurile constatate și scăzându-se lipsurile justificate, pierderile sau alterările neimputabile și luând — cu această ocazie măsurile dictate de constatările făcute la fața locului.

Scăderea mărfurilor constatate lipsă se va putea opera numai pe bază de proces-verbal constatator de cazurile de forță majoră, semnat, în afară de gestionarii direct interesați, de șeful lor ierarhic și de un membru din Consiliu — ca arbitru.

Aprobarea o dă Consiliul sau Comitetul de Direcție la propunerea titularului gestionar.

Ca încheiere menționăm că procentul legal de scădere admis de uzurile comerciale la unele mărfuri, drept pierdere de manipulare, scurgere, prăfuire, uscare, evaporare, etc., trebue să se ia în considerare în funcție de timpul cât a stat marfa în posesiunea economatului, de cantitatea administrată și de felul administării ei (engros sou endetail), scăderea urmând a se înregistra numai la finele anului în baza unui proces verbal special constatator al acestei situații.

Valoarea acestui proces verbal nu este de natură a face bonificări în favoarea gestionarului de mărfuri, ci de a rectifica favorabil și în cadrul legal, o gestiune ce ar putea prezenta date păgubitore pentru administratorul ei sau situații neconforme cu realitatea și s'ar înregistra la un cont nou „Pierderi uzurale la mărfuri" cont ce s'ar compensa cu cel alimentat în cursul anului prin pierderi reale constatate.

Diferența în plus sau minus va fi suportată de contul colector de rezultate „Profit și Pierderi".

CONST. IGRIȘAN
Inspector finaciar

Pentru orice cumpărături de librărie adresați-vă
INTREPRINDERII
ALEXANDRU I. BOTEZ
EXPERT CONTABL
Secretar General al Sfatului Negustoresc
Fost Consilier al Camerei de Comerț și Industrie
din București
Fost Vice-președinte al Corpului Contabililor
Proprietarul „Intreprinderilor de Librărie, Editură și Papetărie"
ALEXANDRU I. BOTEZ
Strada G. G. ASSAN No. 3 (fost Bursei)
— TELEFON: 4.04.92 —

Metode de contabilitate modernă

CONTABILITATEA MECANIZATĂ

Credincioși dictonului englez că **timpul costă bani**, atât de înrădăcinat în concepția economică modernă, oamenii de știință și economiști în general și contabilii în special, au căutat să introducă și în sistemul contabilității științifice — în partidă dublă, — inovații și perfecționări pentru realizarea maximului de folos, cu minimum de cheltueli și cu cea mai mare economie de timp. Aceasta, fără a pierde din vedere și celelalte condiții ce se cer unei bune contabilități : claritate în expunere și exactitate în rezultatele ce le evidențiază.

Tehnicienii contabili au căutat să profite de invențiile și descoperirile făcute în alte domenii, acolo unde acestea puteau fi întrebuințate și în contabilitate, dând naștere la invenții noui, specifice domeniului contabilității.

Cea mai importantă a fost atunci când a apărut foaia de indigo sau hârtia de carbon, cu ajutorul căreia un scris a putut fi scos deodată în mai multe exemplare, fie că aceasta se făcea cu mâna sau cu mașina de scris, — atunci când au apărut mașinile de scris.

Primul care a întrebuințat indigoul în contabilitate a fost contabilul german W. H. Bach, pe la anul 1904.

Acesta a avut ideia ca, în momentul când scria clasicul jurnal contabil, așa zis italian, să așeze sub fila de jurnal o foaie de indigo, iar sub aceasta fila sau fișa contului de auxiliar și printr'un singur scris, să lucreze deodată și jurnalul și auxiliarul, suprimând în acelaș timp posibilitatea erorilor de transcriere. Natural că pentru aceasta i-a trebuit mai întâi să-și confecționeze un aparat cu un dispozitiv mecanic, care să permită fixarea exactă a fișei sau cartotecei cu rândurile libere sub rândurile libere din jurnal.

In felul acesta contabilul Bach a dat naștere unei noui metode de contabilitate, care mai târziu a fost răspândită și comercializată de inginerul german Hinz, a cărui nume l-a și luat, devenind **metoda contabilă Hinz.**

Din metoda Hinz au apărut apoi mai multe metode, care au la bază același principiu : scriere de bază cu cerneală sau

creion chimic în jurnal, apărând operațiunea în acelaș timp și în fișa contului de auxiliar, care este scrisă cu indigo.

Intre acestea, cele mai importante sunt : „Moa", „Simplex", „Moment journal", etc., iar deosebirea între ele constă mai mult în liniatura modelelor de jurnale și fișe și în planul conturilor.

In anul 1912 apare încă o metodă care folosește tot indigoul pentru raționalizarea lucrărilor de contabilitate și anume metoda elvețianului Alfons Ruf.

Spre deosebire de metoda contabilului Bach, **metoda Ruf** întrebuințează scrisul direct în fișa contului de auxiliar, iar jurnalul apare scris în indigo. Suprapunerea se face deasemenea cu un aparat. Deoarece în atingere cu mâna scrisul din jurnal în indigo se șterge sau se lățește, dând un aspect urât, după terminarea fiecărei pagini de jurnal se trece pe deasupra scrisului o pungă de pânză rară cu praf de talc, care fixează scrisul cu indigo.

Din metoda Ruf au apărut deasemenea o serie de alte metode bazate pe același principiu : scrierea directă în cartotecă sau fișă și scrierea cu indigo a jurnalului. Intre aceste metode cele mai cunoscute sunt : „Schaber", „Taylorix", „Definitiv", etc.

Atât metodele cu scriere directă în jurnal (Hinz, etc.), cât și cele cu scrierea indirectă (Ruf, etc.) suprimă o parte din greutăți, cu un singur scris trecându-se operațiunile în jurnal și în fișa contului auxiliar. Pentru centralizarea operațiunilor pe conturi de cartea mare sau maestru, necesită un registru separat, în care trecerile se fac la fel ca în metodele clasice. La unele metode (Ruf, Definitiv, etc.) operațiunile sunt mai întâi centralizate sumar, pe conturi sintetice, pe pagini, în coloane speciale chiar în corpul jurnalului, de unde apoi, tot sumar, sunt trecute pe conturi în registrul cartea mare separat. Pentru adunarea sumelor depe o pagină pe conturi, se întrebuințează un aparat special de grupat, în formă de scară.

Unele metode, din prima grupă, cum sunt Hinz, Reinisch, etc., au coloane de jurnal, — debit = credit —, împărțite în două sau trei grupe : conturi vii, conturi moarte ; conturi de valori, conturi de persoane, cheltueli. Fișele sunt tipărite la fel, cu coloane corespunzătoare coloanelor de jurnal. Unele jurnale au 2—3 coloane pentru conturile de maestru care lucrează

mai mult: Cassa, Mărfuri, Cheltueli, etc., celelalte conturi fiind ținute într'un registru cartea mare separat, la fel ca în toate metodele clasice.

Toate aceste metode constituesc progrese importante în tehnica contabilității aplicate. Cum scrierea se face cu mâna și cu ajutorul unor aparate, care înlesnesc suprapunerea jurnalului cu cartotecile conturilor de auxiliar, aceste metode s'au numit **manumecanizate**, spre deosebire de cele care întrebuințează mașini de scris și calculat și care se numesc **mecanizate.**

In ultimii ani înaintea războiului au fost mult răspândite, mai cu seamă în țările din apus și în America, unde legislația comercială a dat voie să se întrebuințeze registre și jurnale cu foi volante, absolut necesare în contabilitatea mecanizată.

In România s'a introdus ma mult contabilitatea manumecanizată cu jurnalul legat.

METODA ROMÂNEASCĂ „C. E. R. E. S."

In numărul din Aprilie 1940 al Revistei Generale de Comerț și Contabilitate, a avut satisfacția de a evidenția prima metodă de contabilitate manumecanizată românească. Este opera colegului nostru Constantin D. Dănilă, expert contabil, directorul contabilității Fondului Bisericesc Ortodox Român din Bucovina și se numește metoda „CERES".[1])

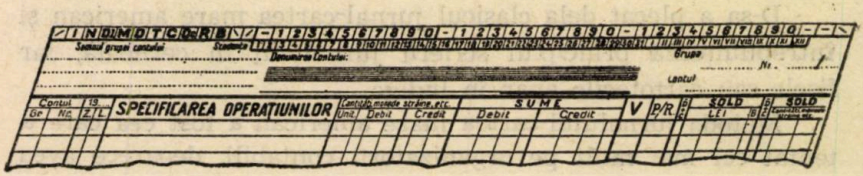
D-sa a plecat dela clasicul jurnal-cartea mare american și întrebuințează principiul scrierii jurnalului în cerneală, iar fișele sau cartotecile apar în indigo.

Metoda jurnalului-cartea mare american a fost cea care a tentat cel mai mult pe organizatorii contabili, deoarece avea multe avantaje față de metoda clasică italiană, din care cea mai principală era că suprima cartea mare. Față de idealul dorit de contabili avea însă și această metodă unele desavantaje. In întreprinderile mari, unde contabilitatea necesita conturi multe, jurnalul-cartea mare american nu putea fi întrebuințat, de oarece ori nu încăpeau toate conturile, ori dădeau naștere la un registru prea mare; de aici erori în desfacerea sumelor pe co-

1) CERES provine din combinarea primelor litere ale cuvintelor: *clară, exactă, rapidă, economică* și *superioară* și este o coincidență cu cuvântul CERES, zeița agriculturii la Greci și Romani, agricultură care după Fiziocrați este baza economiei politice.

loane de conturi de cartea mare și greutăți în reportarea totalurilor. Apoi, nu se putea prevedea dela începutul anului toate conturile sintetice, iar în cursul anului nu mai puteau fi înființate. In plus, jurnalul-cartea mare american suprima cartea mare, de multe ori și balanțele lunare, dar nu suprima auxiliarele și balanțele auxiliarelor. De aici necesitatea de a deschide registre desvoltătoare pentru conturile sintetice, retranscrierea operațiunilor, situații de control, etc.

Autorul metodei „CERES" suprimă toate aceste inconveniente într'un mod ingenios : In loc să facă cartea mare pentru conturile sintetice, o face pe grupe de conturi de bilanț. In felul acesta, dela 15—20, sau mai multe coloane, pentru conturile de cartea mare, ajunge numai la 8 coloane, în care intră 9 grupe de conturi de bilanț, principale sau colective. Natural că acest lucru n'a fost posibil decât după stabilirea științifică a grupelor de bilanț și numai în contabilitatea cu cartoteci, unde putem avea oricâte conturi principale, de cartea mare, fiecare fiind reprezentat prin câte o cartotecă sau fișă. De ex. : In grupa **Disponibilități lichide** pot fi cuprinse următoarele conturi, principale : Cassa, C. E. C., B. N. R., Casa de Depuneri, Banca X, etc. Deci, cu o coloană au putut fi înlocuite 5—6 coloane și chiar și mai multe, de care era nevoie în metoda clasică și totuși avem și fiecare cont principal separat.



Capul unei fișe „CERES"

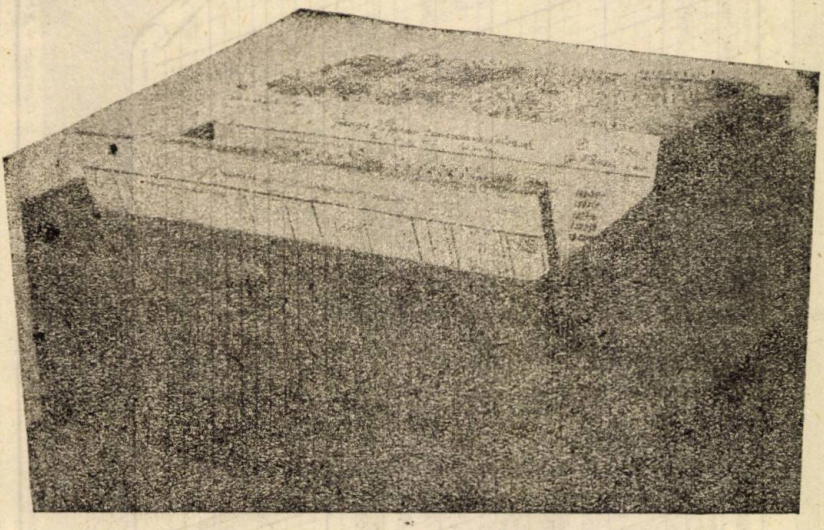
Celelalte conturi desvoltătoare ale conturilor colective, sunt deasemenea reprezentate prin câte o fișă ; mai multe fișe formează contul colectiv și mai multe conturi colective formează o grupă din jurnalul-cartea mare american cu cartoteci CERES.

In momentul trecerii unei operațiuni în jurnal, operațiunea este trecută concomitent și în fișa contului desvoltător, care, cu ajutorul unui aparat special, este așezată exact și ușor sub foaia de jurnal și indigo. Sumele din coloanele de jurnal sunt repartizate apoi pe grupe de conturi de bilanț. Adunând coloa-

nele grupelor de bilanț, obținem balanța de verificare sau un bilanț brut permanent, așa zisul **Rohbilanz.**

Deci, registrul principal este scris în cerneală, așa cum cere legea, iar auxiliarele în indigo.

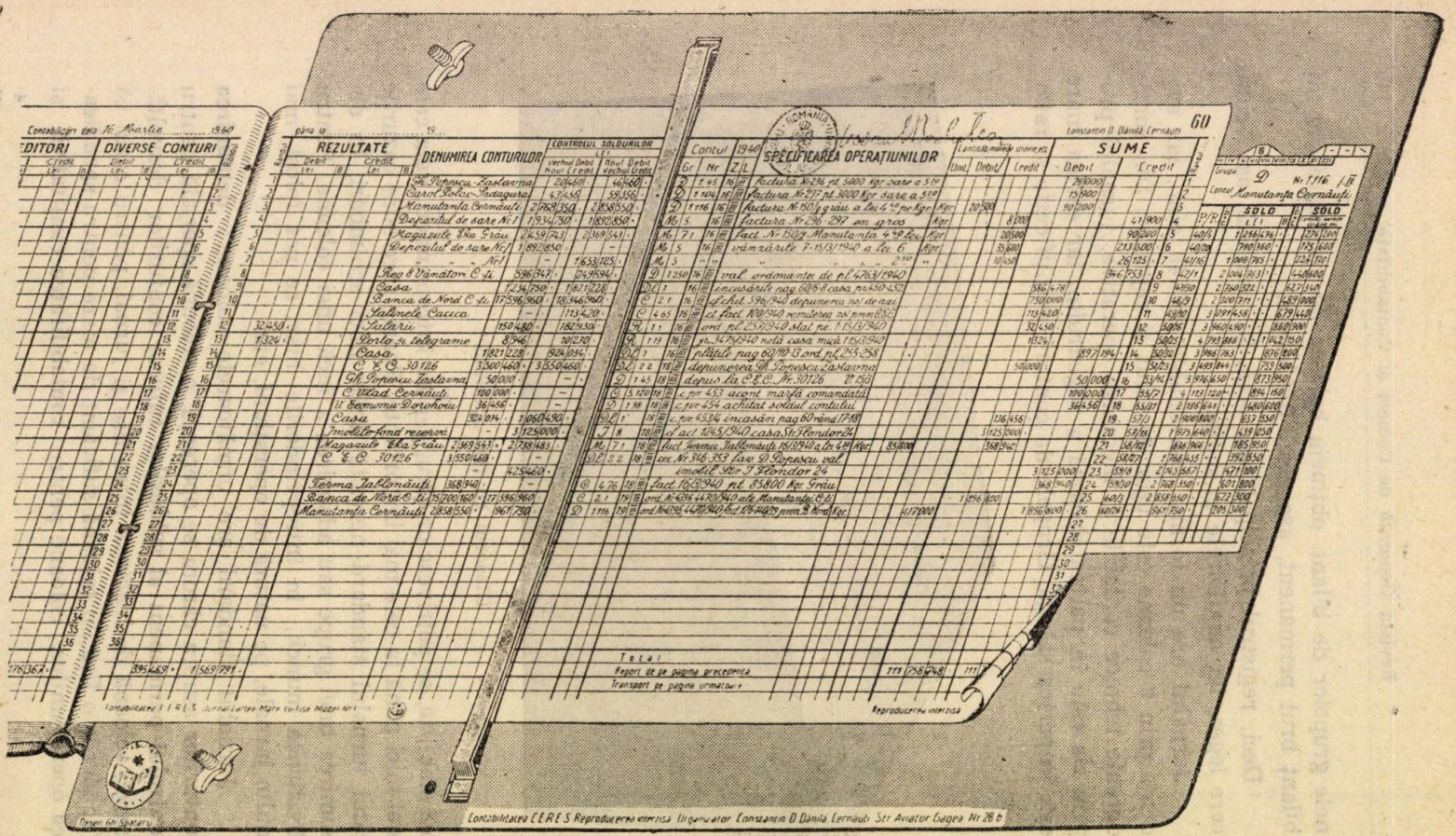
Jurnalul are un format convenabil, 32×48 c/m., iar evidența prin 8 coloane este ușor de ținut și reportat. Din considerente tehnice contabile și mecanice operative, jurnalul propriu zis este în partea dreaptă a registrului, iar cartea mare este în partea stângă. Grupele de conturi, științificește și ra-



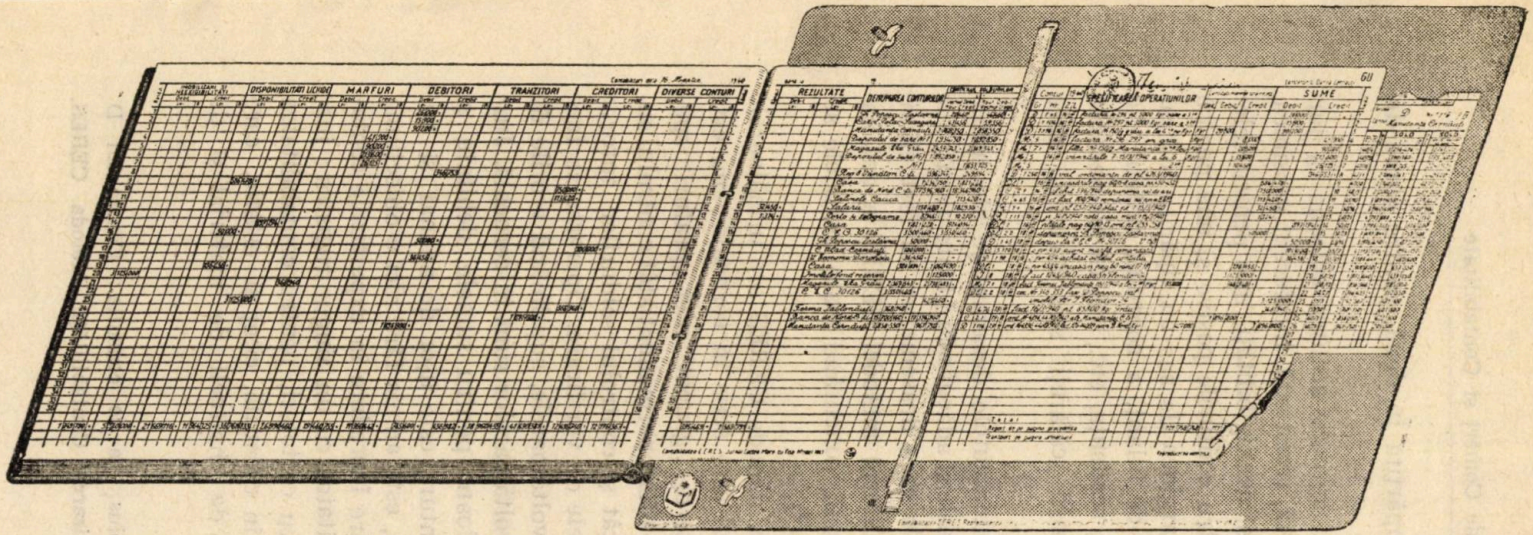
Clasorul cu fișe „CERES"

nal stabilite, se potrivesc oricărui gen de întreprinderi, dela cele mai mici până la cele mai importante. Foarte rare sunt cazurile când jurnalul standard necesită unele mici schimbări, în denumirea unei grupe sau adăogirea a încă unei coloane. Pentru diviziunea muncii, în întreprinderile mari se pot folosi mai multe jurnale, pe natură de operațiuni, etc.

Jurnalul standard are următoarele coloane: **denumirea conturilor** asupra cărora se operează, o coloană specială pentru **controlul permanent al soldurilor** tuturor conturilor desvoltătoare; coloană de legătură între fișe și jurnal, pentru cazul că s'ar pierde o fișă; o coloană suficient de mare pentru **specificarea operațiunilor,** coloane pentru **contabilitatea cantitativă** și



Jurnalul-Cartea mare american cu fișe „CERES“



Jurnalul unei mari societăți comerciale

După totalul grupelor de conturi, reportate din seara zilei de 15 Martie 1940, se vede situația firmei respective și anume:

Specificarea grupei	SUME		SOLDURI		Dintr'o privire, orice conducător poate constata:
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	
Neexigibilități		5.750.000.—		5,750.000.—	Capitalul și fondurile proprii;
Imobilizări	1,249.780.—		1,249.780.—		Imobilele, mobilierul și orice alte investiții;
Disponibilități lichide	21,669.116.—	11,964.325.—	9,704.791.—		Numerarul în casă, la C. E. C. și la bănci;
Mărfuri	36,760.833.—	26,990.460.—	9,770.373.—		Stocul de mărfuri, de orice fel;
Debitori	19,460.755.—	11,360.442.—	8,100.313.—		Sumele de incasat dela debitori;
Tranzitori	765.600.—	456.982.—	308.618.—		Diferite conturi de lichidat în cursul anului;
Creditori	18,950.455.—	41,490.381.—		22,529.926.—	Sumele datorate către creditori;
Diverse Conturi	12,496.740.—	12,176.367.—	320.373.—		Sumele de incasat sau de plătit din diverse;
Rezultate	395.469.—	1,569.791.—		1,174.322.—	Cheltuelile, veniturile brute și beneficiul net.
Total . . .	111,758.748.—	111,758.748.—	29,454.248.—	29,454.248.—	Pentru detalii, fiecare fișă reprezintă un cont și o lămurire în plus.

Jurnalul-Cartea mare american cu cartoteci „CERES" cu situația la zi

apoi o coloană obicinuită, împărțită în două, pentru **sume debitate** și **sume creditate.**

Fișele sau cartotecile au aproape aceleași coloane ca jurnalul. Pot fi din hârtie colorată, rezistentă, indiferent grosimea, o culoare pentru imobilizări și neexigibilități, una pentru celelalte conturi active, una pentru conturile pasive și una pentru conturile de rezultate. Pe marginea de sus au tipărite indicatoare pentru grupa contului de bilanț, a contului sintetic din care fac parte și de auxiliar, scadența, etc., așa că nu necesită alte clame indicatoare (așa zișii „călăreți" sau Reiter-i, care se mișcă, cad și se pierd).

In general, suprimând cunoscutele desavantaje ale jurnalului cartea mare american clasic și adăogându-i toate avantajele contabilității cu cartoteci, dela care deasemenea au fost eliminate unele defecte inițiale, autorul metodei CERES a dat naștere unei metode complet nouă, concurând toate metodele similare cunoscute până acum. [1])

Față de metodele străine, metoda CERES are următoarele principale avantaje : Jurnalul este scris în cerneală ; nu este nevoie de maestru, de aparate de „grupat" nici „prafuri" speciale pentru fixatul scrisului; oferă permanent atât controlul sumelor debitate și creditate, cât și controlul soldurilor tuturor conturilor, suprimând balanțele de verificare. Operarea se face prin transcriere în toate desvoltătoarele, suprimând erorile de transcriere, iar soldurile desvoltătoarelor sunt în cerneală. Jurnalul având numai două coloane pentru sumele debitate și creditate și opt grupe de conturi, este ușor de adunat și reportat; fiind scris în cerneală, este admis fără nici o obiecțiune de fisc și inspiră cea mai mare încredere în expertizele contabile. Este în adevăr contabilitatea cu un singur registru : jurnalul-cartea mare american cu cartoteci, pentru contabilitatea canitativă și evalutivă, scris în cerneală, citeț și estetic, care poate fi ținut cu minimum de cheltueli de material și de personal.

---

2) Pentru lămuriri în plus, a se consulta : Constantin D Dănilă, Raționalizarea și Modernizarea Contabilității, Metoda CERES, București 1940.

Este superioară prin împărțirea științifică a conturilor principale, generale sau colective și de auxiliar, concepereа rațională a jurnalului și fișelor, legătura între jurnal, conturi principale și analitice, superioritatea aparatului întrebuințat și clasarea fișelor.

Completată de organizarea generală rațională pe care o preconizează, metoda CERES este contabilitatea în care odată cu trecerea în jurnal a ultimului act contabil, cu minimum de efort și timp, suntem la curent cu toate lucrările contabile, de oarece, printr'un singur scris, am lucrat : strața, jurnalul, cartea mare și auxiliarele și avem și siguranța exactității soldurilor tuturor conturilor, ceiace reprezintă idealul contabil.

Iată motivele pentru care metoda CERES este preferată de toți colegii cunoscători și pentru care a fost introdusă de multe firme mari străine, care lucrează în România și care au găsit-o superioară altor metode străine similare.

Metoda CERES poate fi adaptată și în contabilitatea mecanizată cu mașini și mai are un avantaj în plus: este o metodă românească, opera unui contabil, care ne face cinste.

Intr'un număr viitor ne vom ocupa în special cu contabilitatea mecanizată cu mașini: Elliot-Fischer, Hollerith, Powers, etc.

C. ONICESI
Contabil A. S. A. M.

ALEXANDRU A. GEORGESCU
AGENT OFICIAL
La Bursa de Efecte, Acțiuni și Schimb din București
EXPERT CONTABIL
Birou : Str. Ion Ghica Nr. 2. — Telefon 5.28.66
(Vis-à-vis de Corpul Experților Contabili)
Domiciliu : Str. Vasile Lascăr Nr. 33. — Telefon 2.42.85
Execută orice ordine de cumpărări și vânzări de acțiuni și efecte publice

Lămuriri Contabile, Juridice, Comerciale și fiscale

— *Indemnizațiile de scumpete și ajutorul pentru copii* nu intră în calculul venitului impozabil la global. Așa a hotărît Comisia Centrală fiscală în ultima ședință din Iulie 1945.

Intră în această categorie îndemnizațiile de scumpete date funcționarilor publici precum și ultimul spor de 15.000 și 20.000 lei dat funcționarilor particulari.

Credem că se poate asimila acestor îndemnizații și ajutoarele speciale de aprovizionare, cari nu suportă impozitul pe salariu, ci impozitul de 10%, ca ajutor în natură colectiv până la o anumită sumă.

— *Acțiunile gratuit date în urma unei reevaluări* nu intră în averea de război, dacă acțiunile au fost posedate dinainte de 1940.

Credem că și acțiunile pui subscrise pe baza unor acțiuni vechi dinainte de 1940 nu pot fi socotite în calculul averii de război de cât cu valoarea lor de cost.

— *Legea asupra registrului de Cassă* întocmită de fostul regim nu se mai aplică, întrucât Regulamentul care trebuia să stabilească cine și cum se constată infracțiunile nu s'a mai făcut, convingându-se chiar autorii de atunci ai legii că ea este inoperantă pentru scopurile pentru care s'a făcut. Dacă este așa, de ce nu se abrogă legea ?

— *Primirea chitanțelor Imprumutului A. N. în contul impozitelor* întâmpină greutăți la unele Administrații, cari sub diferite motive refuză asemenea plăți. Ar trebui să se repete ordinele date, pentru a se evita discuțiunile neplăcute cu organele subalterne.

— *Cotizațiile la Asigurările Sociale.* Inginerii înscriși în Colegiul Inginerilor au obținut din partea d-lui Ministru al Asig. Sociale scutirea de a plăti cotizația la Cassa Asigurărilor Sociale întrucât au Casă proprie de pensii, această fără distincție dacă sunt liberi profesioniști sau funcționari permanenți.

Unele întreprinderi au obținut aplicarea acelorași măsuri și pentru contabili.

Credem că s'a făcut în această privință un demers din partea Corpului Contabililor ca să se aplice aceleași norme peste tot.

In ultimul moment ne vine dureroasa știre a încetării din viață a iubitului nostru coleg și colaborator

† C. A. RĂDULESCU

fost director B. N. R. Galați, fost Președinte al Bursei și al Corpului Experților Contabili Galați și Tg. Mureș. Dumnezeu să-l odihnească în pace.

RECENZII

L. CERNEA. — Calcularea Prețului de Cost-Vânzare în industrii și ateliere, pag. 45 lei 1200.

D. Leon Cernea a reușit în numai 45 pagini să facă o expunere clară a problemii, așa cum este văzută de tehnică și de legiuirile în vigoare.

Cunoscător al problemei, ca unul ce activează în industrie de 20 ani, de indicații precise și practice cum se stabilește costul și prețul de vânzare într'o industrie, aplicând indicațiile sale la ramura, pe care o cunoaște în amănunțime, la o tipografie.

De sigur, din punct de vedere teoretic, sunt discutabile unele chestiuni, cari pentru simplicare, n'au mai fost complicate cu unele principii cari într'o calculație mai completă trebue avute în vedere.

Așa de ex. la pag. 8 d-sa reduce *Materialele directe* la Materia primă pe când în multe industrii la fabricarea unui produs împreună cu materia primă se folosește o serie de materiale secundare, cari nu pot fi înglobate în „Regia de fabricate", cum arată autorul, împreună cu materialele de exploatare unele având un caracter variabil în raport cu producția, altele un caracter mai puțin variabil.

De altfel și autorul admite acest lucru la pag. următoare însă numai „la o întrebuințare anormală (?!) de materiale ajutătoare".

Dacă în practică este mai simplu să se procedeze cum spune d. Cernea, aceasta nu poate constitui un principiu.

Mai departe la pag. 12, tot pentru simplificare, propune să se contopească *regia de fabricație* cu *regia generală* și să se aplice un singur procent asupra manoperii.

Aceasta se și face în practică de multe ori, însă într'o contabilitate rațională nu se pot pune la un loc costurile industriale cu costurile administrative și comerciale. Regia de fabricație este în funcție de producție, regia gnerală în funcție de desfacere. Prima face parte din costul cu care se pot inventaria produsele nevândute, cealaltă nu, pentrucă un principu de bună gospodărie cere ca totalul cheltuelilor administrative și comerciale să fie complet acoperit de vânzare.

Apoi regia generală are un caracter mai fix de cât regia de fabricație și deci procentul de adăugat poate fi foarte variabil după volumul afacerilor.

Dacă autorul propune aceste simplificări pentru o calculație mai rapidă, în schimb cu drept cuvânt d-sa nu face economie de timp, atunci când este vorba să calculeze costul unei ore efectiv lucrată în diferite secții.

In această parte foarte importantă din lucrarea sa, se atrage atenția asupra adouă fapte, prea puțin luate în seamă în practica sa. *Costul efectiv al unei ore de lucru*, este mult mai mare decât aceea ce se plătește, pentrucă se adaogă o serie întreagă de accesorii și apoi nu se lucrează totalul orelor dintr'un an, ci se scade: concedii legale, concentrări, boală,

pierderile de timp la începerea și terminarea lucrului, încetări de lucru pentru revizuiri, accidente etc.

Acestea fac uneori săse reducă orele efectiv lucrate cu 25—30%, ceeace înseamnă o ridicare a costului pe oră.

A doua chestiune pe care o expune foarte bine în câteva cifre și explicații, se referă la repartiția regiei generale mai întâi pe ateliere, întrucât nu toate au nevoe de aceleași cheltueli generale. Așa dar, *„regia de atelier"* trebue desprinsă din regia generală, deci nu se poate aplica acelaș procent de regie la orice atelier.

In ce privește prețul, d-sa face deosebire între *„Prețul de vânzare"* calculat conform legii din 3 Mai 1945 și *„prețul de facturare"*, care ar cuprinde: taxele, (inclusiv taxa de consumație) și timbru.

Alții întrebuințează expresia *„preț net"* și *„preț brut"*.

Noi credem că trebue să păstrăm denumirea de „preț" numai pentru valoarea unei unități din produsul respectiv, care poate fi „loco fabrică" fără anumite taxe ce de obicei se includ în preț, cum sunt taxele de consumație și uneori și cifra de afaceri și „preț total" inclusiv taxele speciale, cari fac parte din prețul cu care se fac tranzacțiile.

De aceea, întreprinderile când prezintă liste de prețuri, precizează că este vorba de preț loco fabrică, — fără taxe și impozit speciale, cari ori se adaogă în prețul cu care se facturează, ori se socotesc în factură,— după ce s'a calculat valoarea mărfii pe baza prețului aprobat.

Broșura d-lui Cernea constitue într'adevăr un îndrumător, cum spune autorul, foarte prețios, adăugăm noi.

Vlm

COLEGIALE

— Prin Decizia Ministerului Muncii publicată în M. O. din 9 Iulie 1945, Consiliul de Conducere „Alaci" a fost dizolvat, fiind numită o Comisie interimară, formată astfel:

Președinte *Prof. I. Tatos*, Vice-Președinți: *Marin Lupu* și *Al. Sobaru*.

Secretar general *Pavel O. Leonte*.

Casier *Vasile Irimia*.

Cenzori: *Th. Mârcutin*, *A. Pintilie* și *V. Rovența*.

Membrii: *Leo Alpern*, *Nic. Constantin*, *I. Fostini*, *S. Frâsie*, *Stan Munteanu*, *Ștefan Niculescu*, *N. Popp* și *M. Sigally*.

— D. *C. Moldoveanu* a fost avansat Prim director la Banca de Credit Român.

— D. dr. *I. Deculescu* a fost numit Secretar General al Camerii de Comerț și Industrie București.

— D. *I. Tatos* a fost recomandat Profesor titular pentru Catedra de Intreprinderi la Academia de Comerț.

MAȘINA ACEASTA URIAȘĂ...

...pentru ca Doamna să calce o batistă...

Poate că vi se pare puțin exagerat. Totuși este perfect adevărat. Pentru a vă călca lenjeria lesne și economic, au lucrat zeci de mari întreprinderi și au fost investite milioane.

Să nu aveți la îndemână un FIER DE CĂLCAT ELECTRIC, înseamnă să nu vă folosiți de realizările tehnice moderne.

FIERUL DE CĂLCAT *electric*

NU TREBUIE SĂ LIPSEASCĂ DIN NICI O CASĂ

Adresa :

ABONAMENTUL ANUAL **5000** LEI PENTRU INSTITUȚIUNI
ABONAMENTUL ANUAL PENTRU MEMBRII CORPULUI CONTABILILOR ȘI BĂNCI POPULARE LEI 1200

EXECUȚIA :
Atelierele de Arte Grafice
„INDEPENDENȚA"
Secția de editură
Registrul Comerț Nr. 689|932
București, Str. Academiei, 17
1945

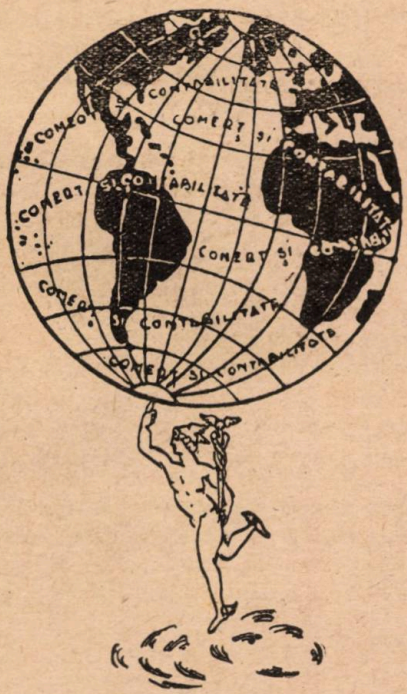
Lips. Nr. 5,56 - 1945 -

ANUL XXXIV. — Nr. 10-11-12 OCTOMB.-NOEMB.-DEC. 1945

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

BIBLIOTECA CENTRALĂ ACADEMIA ... BUCUREȘTIU

PROPRIETATEA CORPULUI ABSOLVENȚILOR ȘCOLILOR SUPERIOARE DE COMERȚ



REDACȚIA ȘI ADMINISTRAȚIA
BUCUREȘTI.—STR. TEILOR 12
TELEFON 5-38-71

FUNDATORII REVISTEI IN 1908

† **N. Butculescu**, Decan de Onoare al Corp. Contabililor.
† **Boltuș Lucian**, Dr. în științe de stat.
† **Eftimiu M. G.**, Bancher.
† **Gheorghiu I.**, Contabil expert.
† **Herbst Otto**, fost Dir. Oficiul de vânzare al fabr. de hârtie din țară.
Hodoș Ulpiu, fost comisarul guvern. la Banca Națională a României.
Iacobescu Sp., Prof. universitar.
Negrescu C. I., Director Soc. Locuințe Eftine.
Plopeanu G., Administrator-delegat al Societ. „Lomaș".
Spirescu G. Al., fost dir. de bancă.
Sersea Th., Șeful Serv. Invent. C.F.R.
† **Rasidescu St. I.**, fost președ. al Corp. Absol. Șc. Super. de Comerț.
Rosen Isac, fost cont. exp., fost prof. la școala com. „Cultura", decedat.
† **Stănculescu I. V.**, fost contabil șef la Banca Agricolă.

COMITETUL CORPULUI

VICE-PREȘEDINȚI :

V. M. Ioachim, Profesor.
Aureliu Marinescu, Director C. A. M Fost Președinte Corp. Contab. Secția Ilfov.

SECRETAR GENERAL :

Al. Dumitrescu, Creditul Industral.

CONSILIERI :

Dr. Badea Buzău, Asistent Acad. Com.
S. M. Blumenfeld, comerciant.
Jean Petrescu, Profesor.
Gh. Em. Rîureanu, Subdirector, Banca Românească.
N. G. Constantinescu, Expert contabil
Dr. P. Drăgănescu-Brateș, conf. univ.
Dr. D. Borcea, Școala Politechnică.
Th. Sersea, Expert Contabil.
I. C. Negrescu, Director Soc. Com. Locuințe Eftine.
Ștefan Popescu, fost Director financiar la Soc. de Gaz și Electricitate.
Dr. Al. Vasilescu, Profesor.

COMITETUL DE CENSORI :

Goga Ionescu, comerciant.
I. Mazăre, Expert contabil.
G. I. Minea, Insp. general Cooperație

Directorul Revistei : **P. Drăgănescu-Brateș**

MEMBRII DE ONOARE

Coandă Gr., Ciinceanu I. D., Cristescu Dem., Hodoș Ulpiu, Hurmuzache C., Profesor univ. Iacobescu Spiridon, Neamțu C., Ștefănescu N. Alex., Prof. Al. Gheorghiu, Th. Hitzu, D. Bobină.

Abonații sunt cu insistență rugați să ne comunice DIN TIMP schimbarea adresei pentru ca să înlăturăm pierderea și reținerea revistei la vechea adresă, precum și înapoierea cu mențiunile: „MUTAT FĂRĂ A-ȘI LĂSA ADRESA" sau „NECUNOSCUT LA ADRESĂ".

EXEMPLARUL 200 LEI

Anul XXXIV. — Nr. 10-11-12 **Oct.-Noemb.-Dec. 1945**

REVISTA GENERALA DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE

Publicație lunară înscrisă la Trib. Ilfov S. I. Com. Nr. 353/938.

CUPRINSUL:

Comitetul: Către abonați — — — — — — — — — — — — — 157
Dr. Drăganescu-Brateș: Sft. Nicolae — — — — — — — — — — 158
Dr. V. M Ioachim: Modificarea Legii Corpului Contabililor experți ș autorizați — — — — — — — — — — — — — 160
Dr. P. Drăgănescu-Brateș: Schimbul și Contabilitatea — — — 167
Dr. Badea Buzău: Calculul și înregistrarea amortizărilor — — 170
Alex Dumitrescu: Reconstituirea registrelor pierdute — — — 180
N. Popescu: Calcularea prețurilor în industria petroliferă — — 196
Recenzii — — — — — — — — — — — — — — — — — — — 199
Cronica Revistelor — — — — — — — — — — — — — — — 205
Repertoriul materiei publicate în cursul anului — — — 207

Către abonați

Cu acest număr, Revista împlinește 34 ani de existență.

Greutățile prin care trece mai ales presa de specialitate, ne-a silit să apărem în anul acesta — în mod excepțional — trimestrial.

Sperăm că anul ce vine să fim în măsură să ne apropiem de normal, dacă vom găsi sprijin și încurajare, din partea acelora cărora Revista este destinată.

Nu solicităm de cât plata la timp a abonamentului, care pe anul 1946 este de:

Lei 3000 *(trei mii) pentru membrii Corpului.*
Contabililor ori ai Corpului Absolv. Sc. sup.
Lei 5000 *(cinci mii) pentru ceilalți abonați.*
Lei 10.000 *(zece mii) pentru instituții și întreprinderi.*

Spre a ne aproviziona din vreme cu hârtie și spre a ști exact pe ce număr de abonați putem conta în mod sigur, ca să tipărim numai numărul strict necesar de Reviste, rugăm să ni se trimeată, de pe acum, abonamentul pe 1946.

Plata se poate face prin contul de virament Nr. 141 la B. N. R. sub titulatura: „Corpul Absolvenților Șc. Com. Sup.", prin mandat poștal sau personal la sediul Corpului ori la:

Dr. V. M. Ioachim Soc. Steaua Română B-dul Carol 17, Librăria Al. Botez str. G. G. Assan Nr. 3 (Piața Universității), d-ra M. Căpraru, Corpul Contabililor str. Ghica 5 contra chitanță cu antetul Revistei.

COMITETUL

Sft. Nicolae

Se făcuse o tradiție între colegii noștri să ne întâlnim de Sf. Nicolae, patronul Corpului Contabililor și al negustorilor, fie la o agapă colegială, fie la Biserica Sf. Nicolae Șelari, în jurul primului Decan al Corpului Contabililor, Nicolae Butculescu

Decanul simpatic și patriarhal, astăzi nu mai este.

Intrăm în al doilea an când nu ne mai putem manifesta de Sf. Nicolae bucuria de a omagia pe iubitul nostru Decan, Nicolae Butculescu.

Ni se părea că nici odată nu-l vom pierde, că-l vom avea veșnic printre noi.

Cum se deprinde omul cu cele mai mari suferințe, cu cele mai mari dureri, cu cele mai ireparabile pierderi!

Intâlnești oameni cari au pierdut totul: casă, lucruri scumpe, ce nu se pot înlocui, ființe dragi: părinți frați, surori, copii... și totuși se luptă cu viața, căutând să-i dea un rost înalt, frumos, nobil, folositor.

A clădi, a reconstrui, a duce mai departe firul strădaniilor omenești, pentru binele aproapelui, iată idealuri ce stau înaintea omului neconsolat.

Neconsolați suntem de pierderea Decanului Nicolae Butculescu. Anul trecut nu ne-am putut reuni de Sf. Nicolae. Nu știm dacă vom putea-o face anul acesta.

Oricum ar fi, să ne însuflețim dela idealul pe care el o viață întreagă l-a nutrit: binele aproapelui, înălțarea prestigiului Corpului nostru.

Ori unde vom fi de Sf. Nicolae, laolaltă ori împrăștiați după nevoile vieții, să ne gândim la chipul plin de îmbărbătare al lui Nicolae Butculescu, pe care să-l purtăm pururi în sufletul nostru, că pe o icoană aducătoare de noroc.

Decanul Nicolae Butculescu nu mai este printre noi, totuși el este cu noi.

Dr P. DRĂGĂNESCU-BRAT
Conf. univ.

Modificarea Legii Corpului Contabililor

experți și autorizați

Legea Corpului Contabililor experți și autorizați este una din puținele legi, care a rămas în forma ei inițială din Iulie 1921 și n'am putea spune că a fost o nenorocire pentru profesiune faptul acesta, căci dacă examinăm numeroasele modificări la o bună parte din legi din ultimele decenii, constatăm că nu totdeauna interesul general a condus la aceste schimbări, ci alte interese.

Incercări și proecte de modificare ale legii Corpului de sigur că nu au lipsit. La fiecare schimbare de regim, s'a pus chestiunea aceasta.

Insă în afară de 2-3 proecte — cari priveau problema în întregul ei, cele mai multe propuneri de modificare porneau din preocupări momentane și limitate la anume categorii sau grupe, căci — spre deosebire de alte corpuri profesionale, Corpul Contabililor cuprinde patru categorii de membrii — categorii deosebite prin pregătirea lor scolastică, începand cu cei înscriși pe baza art. XX — numai cu practică — și terminând cu doctorii și licențiații in științele comerciale.

Legea în forma ei inițială, care s'a păstrat până azi, a ținut seamă atât de pregătirea teoretică cât și cea practică, pentruca — înbinându-le — să asigure o cât mai bună pregătire și să ridice prestigiul acestei profesiuni.

Cei care au lucrat la redactarea legii și au condus Corpul până la izbucnirea războiului au ținut ca — până se vor găsi formule mai fericite— să se păstreze spiritul în care s'a ajuns la unirea, în acelaș Corp a celor patru categorii de profesioniști cu tendința de ridicare a nivelului intelectual și de specializare technică.

De aceea, pentru gradul cel mai înalt de expert contabil s'a ținut dârz la păstrarea principiului din lege al unei pregătiri teoretice de specialitate complectată apoi cu practică și dovedită cu examen.

Iar în ce privește celelalte grade, după ce atât la înființarea Corpului s'a dat un termen de 2 ani cât și ceva mai târziu (Martie 1926) s'a dat un termen suplimentar de 6 luni pentru a cuprinde în Corp pe toți cei ce exercitau profesiunea

— chiar fără vreun titlu scolastic de specialitate, — s'a considerat chestiunea aceasta lichidată.

Dacă totuși conducerea Corpului a fost și ea preocupată de modificarea legii Corpului în decursul anilor, aceasta s'a făcut în cadrul unor preocupări cu totul generale, fără a se îndepărta prea mult de la spiritul, care a stat la baza legii din Iulie 1921.

Dăm ca documentare ideile principale care au caracterizat proectele ce s'au întocmit în trecut și cari — deși au format obiectul unor largi și amănunțite discuții în cadrul Corpului — totuși împrejurările și uneori și interesele divergente ale diferitelor categorii de membrii făcând parte din Corp au împiedicat încadrarea într'o nouă lege a acestor idei.

Proectul cel mai bine studiat, soluționând o serie de probleme ce s'au ridicat în decursul timpului și care și azi sunt de actualitate, este cel întocmit în anii 1926-1927.

După acest proect, Corpul este împărțit în 3 secțiuni s-a.
1. *Secțiunea Experților contabili* cu următoarele grade: Expert contabil Consilier, Expert contabil judiciar și expert contabil.
II. *Secțiunea contabililor autorizați* cu următoarele grade: Contabili autorizați și contabili stagiari.
III. *Secțiunea contabililor auxiliari cu:* ajutor contabil și contabil cooperator.

Ultima secțiune cuprinde pe: absolvenții Școalelor elementare comerciale, școli practice comerciale, școli de cooperație și orice școli de contabilitate recunoscute de Consiliul Superior.

Pentru experți contabili, se introducea examenul s. a. un examen sumar pantru expert contabil și un examen special pentru expert contabil judiciar, singurul în drept a face expertize ordonate de autorități.

Toate drepturile câștigate se respectau.

Actualele secțiuni județene se transformau în Corpuri județene, având ca și în trecut autonomia conducerii, însă se prevedea un drept mai mare al Consiliului Superior, care putea să dizolve acele conduceri, cari nu respectau legea

---

1. Proect de lege pentru reorganizarea Corpului Experților Contabili și al contabililor autorizați. Tiparul Românesc 1927 pag. 16.

ori deciziunile luate de adunări generale sau de adunările plenare ale Consiliului.

Proectul menținea ideia că exercitarea profesiunei de contabil este liberă, însă la întreprinderile de la un anume capital în sus registrele trebuiau să fie vizate cel puțin de un contabil autorizat și numai registrele astfel vizate puteau să facă proba în justiție, la fisc etc.

Experții contabili aveau dreptul să asiste pe patroni și să reprezinte chiar întreprinderea în fața organelor fiscale.

Proectul se ocupa și de executarea contractului de serviciu prevăzând termene de preaviz deosebite de cele din codul muncii, iar după 15 ani un membru al Corpului nu mai putea fi concediat de cât pentru motive bine întemeiate, ce urmau să fie prevăzute în Regulament.

Intr'un capitol special se ocupă de contabili din funcțiunile publice, cari trebuiau să fie membri ai Corpului, asimilându-se gradele din Corp cu funcțiunile din statutul funcționarilor publci.

Acest capitol cuprindea dispoziții oare cum analoge celor din legea Corpului technic al inginerilor.

Dacă proectul prevedea drepturi noi pentru membrii, în schimb introducea și obligații și răspunderi noi.

„Conduite în afară, spune proectul, trebue să fie conformă cu regulile disciplinii, onoarei, bunei cuviințe și cinstei sub toate raporturile".

„Membrii sunt obligați să păstreze cel mai strict secret asupra situațiilor aflate în exercițiul profesiuni, ei sunt răspunzători cu daune încaz când se constată rea credință, în capacitatea sau neglijență evidentă în exercitarea atribuțiunilor".

Se introduce chiar răspunderea față de terț și față de Stat.

Proectul legifera și înființarea unei *„Case de Economie, Credit și ajutor* cu o secție pentru asigurări — conform unei regulament. —

Acest proect — în Noembre 1926 a fostdepus guvernului de atunci, din care făcea parte și mult regretatul autor al legii dn 1921, Prof. Gr. Trancu Iași.

In urma discuțiunilor avute de reprezentanții Corpului cu membri din guvern, în al căror resort intra legea, a tre-

buit să se aducă unele modificări, în special în ceeace privește contabilii publici.

Cu toate aceste modificări proectul n'a putut deveni lege.

O primă predică a fost în avizul Consiliului legislativ din 19 Februarie 1927, care nu admitea ca să se acorde de Corp gradul de expert contabil judiciar și nu era de acord cu dispoziția privind exercitarea profesiuni sub denumirile arătate în lege numai de membrii Corpului.

Ori aceste dispoziții erau deja cuprinse în legea de bază a Corpului și formează temelia tuturor Corpurilor constituite.

Schimbările politice survenite ceva mai târziu au făcut ca proectul să nu fie de actualitate.

In timpul acesta, „Alaci" se străduia să înfăptuească un *„Corp al licențiaților Academiilor de Inalte Studii Comerciale"* întocmind în 1930 un proect de lege pentru organizarea, „Corpului tehnic comercial' care s'a publicat în Revista „Alaci"

Acest proect reglementa — după cum se spune în art. 1 situația titraților în științele comerciale și economice din serviciile publice, având o *„Secțiune a contabililor și administratorilor comerciali"* și o altă Secție a *agenților contabili*.

Acest *„Corp technic comercial"* nu desființa Corpul Contabililor.

Proectul n'a putut deveni lege întâmpinând — între altele și opoziția celorlalte categorii de titrați din administrațiile publice.

Cu acest prilej, Consiliul Superior al Corpului, care în Congres a discutat asemenea oportunitatea creierii unui Corp technic economic, a hotărât că un asemenea Corp urmează a constitui o organizație separată de acea a Corpului Contabililor, — care își va continua funcțiunea ca și înainte.

După 1930, — s'a emis tot din cercurile alaciste ideea legiferării unui, „Colegiu al Economiștilor" întocmindu-se în 1938 un anteproect, căruia i-a adus o importantă contribuție actualul Președinte al Corpului Contabililor Secția Ifov, *Dr. V. V. Protopopescu.*

In expunerea de motive la acest anteproect se spune. „Adaptarea vieței economice la noua concepție de așezare instaurată prin Constituția din 27 Februarie 1938 nu poate avea loc în mod spontan, ci trebue să fie rezerva unui efort sistematic și continu — efort pe care nu-l pot realiza și con-

duce decât elementele cu pregătire economică necesară: *tehnicienii economiei*".

Iată după expunerea de motive, principiile esențiale ale anteproectului:

Le relevăm așa cum sunt în textul, ce a fost supus discuțiunei la timpul său:

a) Inscrierea *obligatorie* a tuturor celor ce exercită o profesiune în viața economică.

b) Participarea într'un singur colegiu a tuturor membrilor fără distincție de titlu, *înlăturând înființarea Corpurilor constituite până acum:*

Corpul Contabililor autorizați și experți, Corpul Contabililor Cooperatori, Corpul Contabililor publici (care nu există N. R.).

c) *Obligativitatea* întreprinderilor publice și private de a utiliza ca personal de specialitate membrii ai Colegiului economic pentru a sprijini energiile tinere.

d) Ideea de împărțire pe *specialități*, împlinind cerințele technice ale unui colegiu profesional, grad de pregătire: *Cadru Superior* și *Cadru inferior*.

e) *Reglementarea profesiunei de contabil.*

f) *Înființarea unui Corp technic de specialități înlăuntrul Colegiului*, pentru necesitățile statului și întreprinderilor private.

g) *Românizarea și întinerirea conducerii și controlului întreprinderilor* prin obligația de a folosi membri ai Colegiului economic.

h) *Controlul exercitării profesiunei și sancționarea aspră a abaterilor.*

„*Secțiunea contabilă*, spune anteproectul, este oragnizată pe baze noi, făcând din profesiunea de contabil, o profesiune întemeiată pe o pregătire serioasă și experiență, *iar nu ca până acum bazată esclusiv pe rutină*".

Anteproectul nu pomenește nimic de faptul că prin înființarea Corpului Contabililor în Iulie 1921 s'a pus pentru prima dată în România titlu de învățământ de specialitate la baza exercitării profesiunei și numai ca măsură tranzitorie s'a introdus art. XX.

Este adevărat că proectul mergea mai departe cu ideia intelectualizării Corpului, prevăzând că din cadrul superior

făcea parte numai cei cu titluri academice, ceilalți denumiți *agenți contabili* făceau parte din *cadru inferior*, unde intrau și cei înscriși pe baza art. XX din legea

Acest anteproect a fost supus unei largi discuții prin presă și la timpul său am arătat și noi prin ziarul „Argus" că în forma, în care se propunea, Colegiul Economic nu se putea înfăptui.

In special criticele vii au venit din partea industriașilor, a inginerilor și a altor profesioniști — cari fără a avea studii de specialitate ocupau posturi de conducere în întreprinderi.

Nici la membrii Corpului Contabililor experți și autorizați nu a întâlnit proectul prea multă simpatie din acuza împărțirii membrilor în cele două cadre: superior și inferior, unde intrau, între alții, și bacalaureații liceelor comerciale.

Deși s'au depus mari stăruințe pentru transformarea acestui proect în lege, față însă de opoziția întâmpinată a fost și el înmormântat și nu știm dacă va mai fi reluat sub forma propusă și mai ales cu expunerea de motive ce-l însoțea, care avea în vedere situația și ideile dominante d'inaintea războiului actual.

Ca răspuns la acest anteproect — ținând seama de criticele ce i s'a adus și de discuțiile ce au urmat în adunările Corpului Contabililor, Consiliul Superior al Corpului Contabililor a publicat în 1939 un *„Anteproect pentru înființarea Colegiului economic, cooperator și contabil d'n România,* sub semnătura D-lui *Prof. Sp. Iacobescu,* pe atunci Decan al Corpului.

Acest anteproect pornea în linii generale de la aceiași idee ca și proectatul „Colegiu economic" însă dădea locul ce se cuvine profesiunei Contabile, denumirea fiind cuprinsă în însăși titlul legii.

Nu se mai menținea principiu — de a obliga întreprinderile să aibă pentru funcțiuni economice și contabile numai membrii ai Colegiului, ci se prevedea numai ce anume roluri *„sunt chemați cu preferință să îndeplinească* membrii Colegiului".

Nefiind nici o obligațiune și nici o sancțiune, această enumerare de roluri era fără vreo importanță practică,— din punct

1) Imprimeriile Independența 1939 pag. 28.

de vedere al rezervării exercitării unor anume funcțiuni membrilor acestui Colegiu.

Chiar și în ceeace privește exercitarea unor anume funcțiuni de către membrii Secției contabile, dispozițiile din legea Corpului erau mult mai precise.

Nici acest proect nu a reușit să dea satisfacțiile celor cari voiau ca prin aceași lege să ocrotească și titlul de licențiat al Academiei de Inalte Studii Comerciale și profesiunea de contabil și cu atât mai puțin și titlul de economist, — a cărui definiție nici unul din proectele întocmite n'a încercat să o dea.

Concomitent cu acest anteproect *„Asociația Experților Contabili*, în același an întocmește prin mult regretatul ei Vice Președinte *N. K. Constantinescu* un *„Anteproect de lege pentru organizarea și înființarea Colegiului Contabil"* care împreună cu o expunere de motive a fost depus Ministerului Muncii unde a fost susținut de D-l *Cezar Rășcanu*, membru în Comitetul Asociației și pe atunci Secretar General al Ministerului Muncii.

Acest anteproect, pornea de la o altă idee s. a. *să se legifereze numai profesiunea de contabil*, art. 2 prevăzând următoarele :

„Colegiul Contabililor din România se compune din contabili publici, contabili din întreprinderile, cooperativele și contabilii din întreprinderile sau instituțiile publice".

Deci, spre deosebire de actuala lege a Corpului, comercialiștii, cari nu exercitau efectiv profesiunea de contabili nu puteau face parte din acest colegiu.

De unde vechile proecte — de altfel ca și legea din Iulie 1921 — căutau să încadreze într'un Corp pe toți cari au o pregătire comercială indiferent de funcțiunea ce o îndeplineau — anteproectul Experților Contabili voia să facă o distincție între contabili — carę puteau fi necomercialiști și cei ce aveau studii comerciale.

Pentru acest motiv, proetul a fost combătut în discuțiile avute la Consiliul Superior, atât de către promotorii legii Corpului Contabililor din 1921 cât și de *Alaci*.

Corpul Absolvenților Școalelor Comerciale Superioare — din a cărui inițiativă și cu a cărui acțiune de mai mulți ani — s'a legiferat profesiunea de contabil a luat atitudine față de cele trei anteproecte — cari nu se puteau armoniza, fixându-și

punctul său de vedere prin comunicatul ce s'a dat publicității la timpul său ș. a.

„Că nu este cazul a se încorpora Corpul Contabililor într'un Colegiu al Economiștilor, urmând ca Corpul Contabililor să-și continue existența sa ca institut e independentă iar o reorganizare a lui să se facă în momente de liniște pe baza unor largi discuții".

In 1942—1943 s'a mai studiat un anteproect de reorganizare a Corpului de conducerea de atunci, în care se punea accentul pe titlurile academice și pe ideile, cari formau baza regimului de atunci.

Aceasta n'a fost supus unor discuțiuni mai largi, întrucât era încă în faza preparativă.

Și față de aceste lucrări preparatorii, reprezentanții Corpului Absolvenților Școalelor Comerciale Superioare și-au menținut punctul de vedere cuprins în comunicatul de mai sus.

Noua conducere a Corpului a fost și ea sesizată de unele propuneri de modificări a legii, — propuneri cari însă au un caracter limitat la câteva articole din legea privind în special înscrierile pe baza art. XX din lege.

Credem că și actuala conducere a Corpului nu va păși la o acțiune directă pentru modificarea legii Corpului fără a supune mai întâi unei largi discuții propunerile ce se fac și fără a consulta toate categoriile de membrii.

Dacă nu este urgență mare, credem că se poate aștepta revenirea la un regim parlamentar, pentru ca pe baza unor largi discuții să se pună noile baze ale așezămintelor, cu care țara noastră înțelege să păsească în lumea, ce se plămădește din suferințele războiului.

Dr. V. M. IOACHIM

— *Colegi, colaborați la Revista voastră cu studii, idei, propuneri, știri și fapte din domeniul Contabilității.*

— *Colegi, îndemnați întreprinderile să se aboneze la „Revista de Comerț și Contabilitate".*

Schimbul și Contabilitatea

Omul este o ființă superioară; prin firea lui, el este un colecționar, un strângător; am putea spune că omul însuși este o complex de obiceiuri, cunoștințe și idei, alături de bunuri materiale.

Se pare că omul adună uneori cu bună știință, alteori fără să-și dea seama; el a început prin a strânge bunuri materiale și mai apoi pe cele imateriale, adunate de cei aleși, pentruca instinctul de conservare este înăscut în om, așa cum este înăscut și în animale de pildă: la furnici, la albine, la șoareci, la castori, etc., cari adună hrană spre a o avea le nevoe.

Când omul a ajuns să aibe mai multe bunuri decât putea ține minte, el a început să însemne prin sgârieturi pe pietre, pe copaci, sau noduri pe funii, sau în altfel. Intru târziu a întrebuințat scrisul și hârtia. Mai ales a simțit nevoie să însemne atunci când a început să dea și să ia cu împrumut, când a făcut tovărășie, când a trecut la faza schimbului.

Deci a început prin a însemna ceiace are, apoi ceiace are să fie și să dea, în fine ceiace schimbă cum schimbă și ce rezultă.

Animalele, deși practică tovărășie, munca în comun, laolaltă și diviziunea muncii, nu practică schimbul: a da ceva din al tău și a lua ceva dela altul în schimb, cum spuneau Romanii strămoșii noștri: *do ut des, facio ut facias* cu derivatele: do ut facias, facio ut des, adică dau ca să dai, fac ca să faci, sau dau ca să faci, fac ca să dai, — deci schimb de bunuri, schimb de servicii și aș adăuga: shimb de idei, de cunoștiințe, de obiceiuri. Animalele practică raptul care mai este practicat, sub diferite forme, și de oamnei: omul este prin atavism rapace.

Legea de împrumut și închiriere pusă în aplicare de Americani în abia finitul răsboi, este tocmai consfințirea principiului schimbului. Ce simplu și lapidar a enunțat Președintele Roosevelt, la 17 Decembrie 1940 rostul acestei legi. „Să presupunem a spus D-Sa, că este în flăcări casa vecinului și că posedăm un aparat de stins focul, casa noastră fiind situată la 100 sau 200 metri depărtare. Dacă îi împrumut vecinului aparatul de stins, este evident că-l ajut în operația lui. Nu pot să

fac însă aceasta tocmindu-mă dinainte și pretinzându-i să-mi plătească imediat banii, costul aparatului. Tot ce vreau este ca, după ce a stins focul, să mi-l restitue.

Acesta este în scurt principiul legii de împrumut și închiriere.

Schimbul de bunuri și servicii — căci de aceste ne ocupăm în concepția contabilă trebue să reprezinte o egalitate între ceiace se dă și ceiace se ia. La drept vorbind, schimbul se produce atunci când fiecare dintre părți consideră că ceiace ia, este cel puțin egal cu ceiace dă. Poate că fiecare în sinea lui, consideră că ceiace ia valorează mai mult decât ceiace dă, căci dacă ar considera că face mai puțin, atunci nu ar mai consimți la schimb.

Schimbul în contabilitate se reprezintă astfel :

data

1.000		Casa	= Marfă	1.000
		Vândut marfă cu factura Nr. de azi și încasat Lei 1.000		

Ceeace însemnează că am vândut o marfă și am încasat 1.000 lei. Pe noi, desigur, marfa ne-a costat mai puțin și deci am câștigat ceva, un câștig obișnuit, permis de uzanțele comerciale și de legile țării; poate să fie și un câștig neuzual abuziv, sau poate să fi pierdut ceva, totuși schimbul a avut loc.

Inregistrarea profitului sau pierderii este altă problemă de contabilitate.

La cumpărător înregistrarea este :

data

1.000		Marfă	= Casa	1.000
		Cumpărat dela ...cu factura Nr... marfa... și plătit Lei 1.000		

Se vede că și cumpărătorul înregistrează tot printr'o egalitate, deși el consideră că marfa valorează mai mult și speră să câștige la revânzare, sau să o întrebuințeze cu un folos mai mare decât face suma de 1.000 lei.

Acesta este adevăratul schimb economic-patrimonial; un schimb voluntar, consimțit de bună voie și apreciat omenește; un schimb creiator de valori economice.

Dar dacă una din părți este obligată să primească schimbul determinată de diferite împrejurări: boală, lipsă, superioritatea celeilalte părți, ignoranță, etc. atunci, deși expresia contabilă a schimbului este o egalitate, realitatea este că una din părți rămâne în pagubă. Această pagubă este mai mică sau mai mare, sau chiar totală, când nu se dă nimic în schimbul a ceiace se ia.

Contabilitatea înregistrează paguba din orice împrejurări ar proveni, cași câștigul, cu arătarea cauzei.

Schimbul onest înavuțește omenirea căci profită ambelor părți. Dar furtul, înșelăciunea, abuzul și chiar binefacerea, din punct de vedere economic, sunt dăunătoare căci dislocă bunuri (când zicem bunuri, înțelegem si servicii, fără echivalent. Sunt însă unele binefaceri și deposedări cari anticipează asupra unor producțiuni viitoare, sau răsplătesc unele producțiuni anterioare.

Sunt unele schimburi de bunuri sau servicii cari nu pot să fie evaluate în bani la justa lor valoare.

Iată că, în legătură cu legea de împrumut și închiriere, d-l Stettinius, fostul ministru de externe al Statelor Unite, a recunoscut în cartea sa apărută la finele anului 1944 la New York că: „în schimbul armamentului, muniționilor, alimentelor, echipamentului etc., Aliații au dat un ajutor care nu putea fi cântărit nici în dolari, nici în tone".

Deaceia Președintele Truman negociază cu Aliații angajamente de așa fel, încât viața economică a Țărilor cari au întrebuințat furniturile să nu fie sdruncinată, cum s'ar întâmpla dacă Statele Unite ar cere plata imediată a celor 42 milliarde dolari la cât se ridică valoarea furniturilor (din care vreo 13 milliarde dolari în Sarcina Angliei, 11,7 milliarde dolari în sarcina U.R.S.S., restul în sarcina celorlați Aliați: China, Franța, Belgia, Olanda, Norvegia, Cehoslovacia, Jugosalvia, Grecia, Polonia, Etiopia, Liberia [1]).

---

1) Vezi: legea de împrumut și închiriere, de Liviu P. Nasta în Jurnalul de Dimineață Nr. 237 an VII din 3 Sept. 45, pag. 1/2.

Desigur, contabilitatea din Statele Unite și din celelalte Țări, va avea să opereze multe înregistrări până la lichidarea raporturilor de schimb ce au avut loc în baza zisei legi.

Schimbul economic este schimbul considerat în totalitatea lui, între două sau mai multe patrimonii.

Schimbul patrimonial este schimbul considerat înăuntru fiecărui patrimoniu. Putem avea un schimb patrimonial sau o modificare înăuntrul patrimoniului, fără să facă parte din vreun schimb economic de ex. exaporare, scurgere, înundații, incendii, coacerea fructelor, recoltei, prăsilă, etc., etc.

Schimbul patrimonial formează baza înregistrărilor în contabilitate.

Schimbl sub toate formele lui consttue baza vieții civilizate.

Petru Drăgănescu-Brateș
Conf. univ.

Calculul și înregistrarea amortizărilor

1. *Amortizarea investițiilor.*

Intr'o întreprindere economică și în special în întreprinderile industriale se găsesc bunuri care iau parte la mai multe acte de producție sau de tranzacție cum sunt de ex. mașinile, imobile și în general investițiile de orice fel, care prin utilizarea lor se uzează, pierde în fiecare an din valoarea lor până ce ajung de a nu mai putea fi întrebuințate.

Prin bunuri imobile nu trebue să înțelegem numai bunurile reale, ci și pe cele imateriale ca: patente, brevete, etc., care sunt asimilate bunurilor de investiție în ceeace privește contribuția lor la actele de producție.

Cota de uzare anuală face parte din elementele de cost și deci trebuește avută în vedere la calculația valorii de cost a obiectelor fabricate sau a obiectelor cumpărate cu scopul de a fi revândute.

Această cotă anuală care *intră în calculația costului și cu care se micșorează valoarea investiției respective, se numește „amortizare".*

Amortizarea are un *aspect material*, acela de a se avea în vedere, cota de uzare, la calculația costului și un *aspect formal* care constă în înregistrarea contabilă a acestei cote. De multe ori între cota de înregistrare contabilă și cea care se are în vedere la calculațiuni, există deosebiri, deoarece în calculul valorii de cost se are în vedere numai uzarea investițiilor care au luat parte la procesul de producție, în timp ce la amortizarea contabilă se înregistrează o cotă uniformă admisă de fisc, din valoarea întregii investiții, fără a se mai face discriminare între investiții care iau sau nu parte la producție. Din această cauză s'au născut, în literatura privat-economică, două noțiuni referitoare la amortizare și anume: *amortizare contabilă* și *amortizare de calculație* (pentru amortizarea luată în calculația prețului de cost).

Metode de amortizare formală.

In cele ce urmează ne vom ocupa de înregistrarea amortirii contabile și apoi de amortizarea de calulație care intervine în special în contabilitatea industrială [2]).

a) *Amortizarea contabilă* se poate înregistra după două metode și anume: metodul direct și metodul indirect.

La metodul direct, cota de amortizare anuală se scade din valoarea investiției respective care apare, astfel, din an în an mai mică, până ce a fost amortizată complect.

Exmeplu. Un imobil în valoare de lei 1.000.000 se amortizează în fiecare an cu 5%.

Inregistrări.

50.000	Profit și Pierderi	=	Amortizarea imobilului	50.000
50.000	Amortizarea imobilului	=	Imobile	50.000

Contul de „imobile" fiind creditat în fiecare an cu 50.000 lei, va avae, după 20 ani, soldul zero, ceeace înseamnă că imobilul respectiv a fost complect amortizat.

2) Vezi și studiul nostru: Normarea Contabilității și Calculația Costurilor, Buc. 1944.

Aceiași înregistrare după metodul indirect se face astfel:

50.000	Profit și Pierdere	=	Amortizarea imobilului	50.000
50.000	Amortizarae imobilului	=	Rectficarea valorii imob.	50.000
50.000	Rectficarea valorii imob	=	Bilanț	50.000

Amortizarea înregistrată după acest metod, lasă neschimbată valoarea imobilului care figurează în activul Bilanțului, creditându-se, în schimb un alt cont intitulat „Rectificarea valorii imobilului, unde se concentrează an de an, cotele de amortizare anuală.

Acest cont care va avea încontinu un sold creditor, figurează în pasivul Bilanțului și are caracterul unui cont rectificativ de activ, deoarece ratifică valoarea imobilului rămasă neschimbată în activul Bilanțului.

Mulți contabili mai continuă, din nefericire, și azi, să înregistreze amortizarea, după metodul indirect, la un cont de pasiv intitulat „Fond de amortizare". D-lui prof. Evian îi revine meritul de a fi dovedit, pentru prima oară în țara noastră [1]), că este greșită o asemnae înregistrare, pe motivul că amortizarea nu constitue un fond. Nu se poate concepe ca prin efotul unui mod de a înregistra amortizarea să creiem un fond. După metodul direct, nu avem un fond de amortizare, iar după metodul indirect am avea un asemenea fond, deși din punct de vedere material nu s'a schimbat nimic.

Am întrebuințat, pentru ambele metode, contul intermediar „Amortizarea imobilului" pentru a avea în debitul contului de P. & P un cont de consumațiune de valoare. Se obișnuește de foarte mulți contabili, ca în loc de două articole, cum am făcut noi pentru înregistrare amortizării, să facă numai un singur articol și aume:

P & P	=	Imobile	(metodul direct
P & P	=	Amortizarea imobilului	(metodul indirect).

1) Vezi I. N. Evian: Fond de amortizare? Buc. 1931.

In urma acestor înregistrări apare în debitul contului de P & P, în primul caz, contul „Imobile" (un cont de substanță) iar în al doilea caz, contul „Amortizarea imobilului" (sau după unii chiar contul. Fond de amortizarea imobilului"). Pentru a nu se mai atribui contului de amortizare, în cazul amortizării indirecte, caracterul unui fond, pentru a evidenția și mai bine caracterul acestui cont și pentru a nu se face confuzia cu înregistrarea după metodul direct, am înlocuit contul „Amortizării" care figurează deobiceiu în pasivul bilanțului, prin contul „Rectificarea valorii imobilului" [2]).

b) *Amortizări de calculație.*

Am spus mai sus, că pentru amortizarea care se socotește, adică se înglobează în costul produsului, avem noțiunea de amortizare de calculație.

Pentru calculație nu ne interesează amortizările contabile, care se fac după anumite criterii contabile sau impuse de fisc, ci valoarea uzării reale a mașinilor, instalațiilor sunt investigațiilor care au luat parte la procesul de producțiune.

In cazul când, spre exemplu, nu toate mașinile unei fabrici au luat parte la producție ci numai 1/2 din ele, deoarece nu se lucrează cu întreaga capacitate de producție a fabricii respective, amortizările contabile se fac, avându-se în vedere valoarea tuturor mașinilor. Amortizările de calculație vor fi din contra socotite numai la mașinile care au activat în producție.

Sau, dacă mașinile unei fabrici care au fost apreciate că vor putea activa în procesul de producțiune numai un număr de x ani, au fost complect amortizate, din punct de vedere contabil, după expirarea celor x ani și continue să mai ia parte la producție încă în ani până sunt scoase din lucru, amortizările de calculație se înregistrează în cei x + n ani.

Cota anuală a amortizărilor de calculație nu este în funcție de valoarea de procurare și durata apreciată a mașinii ci în funcție de valoarea uzării reale a mașinelor care se înglobează la valoarea produselor fabricate, astfel că se poate ca la finele celor x + n ani, amortizările de calculație să însu-

2) Vezi și Voina D.: Curs de Contabilitate Generală.

meze o valoare mai mare decât valoarea inițială a mașinilor. Ceeace întrece valoarea inițială a mașinilor constitue o rezervă de înoire" [1]).

Amortizările de calculație fiind înglobate în costul produsului, ele se recuperează în momentul vânzării acelui produs.

Întrucât, când s'au făcut înregistrările contabile s'a luat dela P & P în decursul anilor, o anumită sumă egală cu cotele de amortizare anuale, este logic ca ceeace se recuperează dela piață, din aceste amortizări, să se dea iarăși contului de P & P până se reintegrează veniturile care au fost afectate amortizărilor contabile.

Ceeace se recuperează în plus, se înregistrează, după cum am mai spus, la un cont „fond de reînoire a mașinilor".

După procurarea noilor mașini, ceeeace rămâne la contul reînoirea mașinilor se transformă într'o rezervă.

Pentru lămurirea celor expuse mai sus, vom lua un exemplu.

— Cumpăr mașini de 100.000 lei.

— Apreciez că vor putea rămâne în procesul de producțiune numai 4 ani și le amortizez în cote anuale egale având în vedere și valoarea lor ca fier vechi, apreciată la 10.000.

— Mașinile rămân în producție 7 ani și apoi le vând ca fier vechi și încasez 10.000 lei.

— Cota anuală a amortizărilor de calculație imputate produselor este de 20.000 lei. (In realitate ea poate să varieze dela an la an).

— După ce am scos din uz mașinile le înlocuesc la începutul anului 8 cu altele noui, care costă 140.000 lei.

Inregistrări:

Mașini	=	Casa	100.000
Anul 1 P & P	=	Amortizarea contab.	25.000
Amort. contabilă	=	Ct. de rectificarea valorii mașinilor	25.000

1) V. și Dr. J. Greifzu: Die Kalkulation in der Industrie. Hamburg 1940.

Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	P & P	20.000
Anul II. P & P	=	Amort. de calculație	25.000
Amort. contabilă	=	Ct. de rectificarea valori mașinilor	25.000
Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	P & P	20.000
Anul III P & P	=	Amort. contabilă	25.000
Amort. contabilă	=	Ct. de rectificare a valorii mașinilor	25.000
Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Ct. amort. calculație imputate produsului	=	P & P	20.000
Anul IV P & P		Amort. contabilă	25.000
Amort. contabilă	=	Ct. rectificarea valorii mașinilor	24.999
Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	P & P	20.000
Anul V. Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	P & P	20.000

Anul VI Ct. Fabricațiuni	=	Amort. de calculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	Fond de reînoirea mașinilor	20.000
Anul VII. Ct. Fabricațiuni	=	Amort. decalculație imputate produsului	20.000
Amort, de calculație imputate produsului	=	Fond de reînoirea mașinilor	20.000
Anul VIII Cassa	=	Mașini	10.000
Următori		Mașini	100.000
Ct. de rectificare a valorii mașinelor	=	99.999	
P & P		1	
Mașini	=	Cassă	140.000
Fond de reînoirea mașinilor	=	Rezerve	40.000

Metode de amortizare materială

Cuantumul anual al amortizării se poate calcula fie în funcție de *gradul de utilizare*, fie *în funcție de timp*.

Amortizarea după gradul de utilizare se face în cote variabile. Exemplu : La o carieră de piatră, de nisip sau la mine, se exploatează în fiecare an o cantitate variabilă de material, care față de capacitatea totală a minei reprezintă, să presupunem, în anul I 20%, în anul II 30%, în anul III 30%, anul IV 20%. Cotele procentuale de amortizare vor fi egale cu cotele procentuale de utilizare, exploatare, a minei, carierei, etc.

La amortizările în funcție de timp, se are în vedere timpul cât va putea funcționa mașina respectivă, sau cât va putea fi utilizată, în scopul ce i s'a atribuit inițial, investiția respectivă.

Durata, timpul, se calculează cu aproximație, ținându-se seama și de progresul technic, de gradul de ocupație (se poate lucra cu una, două sau trei echipe de lucru, deci 8, 16 sau 24 ore), de modă, etc.

Cota anuală de amortizare poate fi *uniformă, variabilă, degresivă* sau *progresivă,* depinzând de metoda de amortizare aplicată.

Cele mai utilizate metode sunt:

a) *Amortizarea după valoarea de procurare.* Se stabilește aproximativ durata de viață a investiției și se împarte valoarea de procurare plus cheltuelile ocazionate cu procurarea, montarea, etc., la numărul de ani, obținându-se astfel o *cotă de amortizare uniformă* pentru fiecare an.

Plecându-se dela considerentul că investiția respectivă după ce este scoasă din uz, tot mai are o valoare ca material vechi, se evaluiază de către unele întreprinderi acest material vechi și se scade din valoarea de procurare și numai restul se împarte în numărul de ani respectivi. Cota anuală rămâne însă tot egală.

b) *Amortizarea după prețul de înlocuire.* Se obiectează de unii economiști, că amortizarea din valoarea de procurare nu este aplicabilă, decât cel mult în epoci de stabilitate a prețurilor, deci a puterii de cumpărare a monetei.

In cazul când puterea de cumpărare a monetei oscilează simțitor dela an la an, pentru a putea să acumulăm prin amortizare întreaga valoare a investiției, din momentul reprocurării ei, trebue să calculăm amortizarea în funcție de această valoare de reprocurare sau înlocuire. Cum valoarea de reprocurare este o valoare a viitorului și deci greu de stabilit, se preconizează a se avea în vedere de fiecare dată, prețul de înlocuire din momentul calculării amortizării, deci prețul zilei [1]).

Deoarece totalul amortizărilor acumulate după această metodă va fi mai mare decât valoarea investițiilor, în cazul când acestea continuă să fie evaluate la inventar, după prețul de cumpărare, se recomandă a se întrebuința metodul indirect

[1]) Vezi și Ștef. I. Dumitrescu: Juste Evaluări și Inregistrări în perioada de fluctuațiune a valorii banului. Rev. Com. și Cont. anul 1922.

de înregistrare, diferența în plus, peste valoarea de procurare, trecându-se la un cont de rezervă de reînoire a mașinilor.

Vom avea în bilanț, la finele ultimului an de existență al mașinii, în cazul înregistrării amortizării după metodul indirect, următoarea situație, referitoare la Contul Mașini. (val. de procurare = 100.000 iar val. de înlocuire = 130.000 lei).

Activ	Bilanț	Pasiv
Mașini 10.000		
	Cont de rectificare a valorii mașinilor	100.000
	Cont. rez. de reînoire a mașinilor	30.000

La reprocurarea sau înlocuirea mașinilor se vor face înregistrările :

	Data	
100.000	Rectificarea val. mașinilor = Mașini	100.000
	Data	
130.000	Mașini = Cassa	130.000
	Data	
30.000	Ct. Rez. de reînoire a maș. = Ct. Capital (sau Rezerve)	30.000

Dacă însă în activul Bilanțului mașinile se trec cu valoarea de înlocuire din ziua închiderii Bilanțului, diferențele între valoarea inițială de procurare și valoarea de înlocuire se trec la un cont al diferențelor de evaluare, care va figura în pasivul Bilanțului.

Amortizarea se calculează din valoarea de înlocuire *din ziua închiderii bilanțului*, aplicându-se cota procentuală calculată în funcție de durata de funcțiune a mașinilor (20% pentru 5 ani, 10% pt. 10 ani, etc.).

Pentru lămurirea calculării și înregistrării amortizărilor, ținâdn seama de valoarea de înlocuire, vom lua următorul exemplu [2]) :

2) Vezi și Fr. Schmidt : Goldentwertung und Bilanz, Berlin 1923.

		Valoarea de înlocuire	Amortizare din val. de înloc.	Amortizare val. de procurare	Dif. de evaluare la mașini
Începutul	anului 1914	10.000	—	—	—
Sfârșitul	„ 1914	10.000	1.000	1.000	—
„	„ 1915	20.000	2.000	1.000	10.000
„	„ 1916	30.000	3.000	1.000	20.000
„	„ 1917	40.000	4.000	1.000	30.000
„	„ 1918	50.000	5.000	1.000	40.000
„	„ 1919	60.000	6.000	1.000	50.000
„	„ 1920	70.000	7.000	1.000	60.000
„	„ 1921	80.000	8.000	1.000	70.000
„	„ 1922	90.000	9.000	1.000	80.000
„	„ 1923	100.000	10.000	1.000	90.000
			55.000	10.000	

Ambele amortizări par insuficiente pentru a înlocui mașinile, care au la finele celui de al zecilea an o valoare de înlocuire de 100.000 lei.

Trebue însă să avem în vedere că întreprinzătorul respectiv și-a plasat amortizările calculate și înglobate în costul produselor vândute, *în alte bunuri reale, care au înregistrat și ele urcări de prețuri, la fel ca și mașinile.*

Dacă presupunem că aceste amortizări au fost plasate în fiecare an, *imediat* în mărfuri acele mărfuri au la finele celor 10 ani o valoare egală cu valoarea mașinilor. Cu alte cuvinte dacă s'ar vinde acele mărfuri, am obține o sumă de bani cu care am putea să ne reprocurăm mașinile amortizate și scoase din uz.

(Va urma) **Dr: BADEA BUZĂU**

A apărut în Editura AL. BOTEZ

TRATAT DE CONTABILITATE

VOL. II CONTABILITATE INDUSTRIALA

de **Dr. V. M. IOACHIM**

Prețul Lei 3000

Se poate procura și prin REVISTĂ

Reconstituirea registrelor pierdute

Tribunalul Ilfov S. I com. a avut de examinat de curând cazul unei Societăți, care a trebuit să-și reconstituie registrele distruse de incendiu.

Refuzându-se viza de magistratul respectiv, pe motiv că s'au înregistrat operații anterioare datei, când registrele au fost vizate pentru ultima oară și că deci registrele sunt neregulate, s'a adus speța în fața Președintelui Tribunalului S. I Com., d. Ciprian Rațiu.

D-sa a dispus să se vizeze registrele, cu următoarea judicioasă notă :

„In conformitate cu codul comercial există două serii de reguli pentru ținerea registrelor și anume :

a) Condiții de regularitate intrinseci, adică referitoare la modul trecerii operațiunilor în registre, cum sunt dispozițiunile art. 23, 24 și 25 cod. com.;

b) Condiții de regularitate extrinseci sau formale, cum sunt obligațiunile de numerotare, parafare și viză, prevăzută de art. 26 și 27 din cod ;

Această distincție între cele două serii de reguli reiese și din textul art. 51 cod. com. care arată că nu au forță probantă registrele care nu vor fi ținute în regulă și nici investite cu formele prevăzute de lege.

Deci pentru a face probă în justiție un registru trebue : a) să conțină o trecere regulată a operațiunilor; b) să fie numerotate, parafate și vizate.

Ținerea regulată a registrelor e controlată de Tribunal cu ocazia litigiilor, a comunicării registrelor la viză, la finele anului comercial, în conformitate cu art. 27 cod. com.

Tribunalul are a cerceta numai regularitatea lor din punct de vedere strict formal, adică să aibă numerotarea și parafarea, să nu aibă spații libere, file intercallate, etc.

In ce privește însă regularitatea operațiunilor din punct de vedere contabil și a cerințelor art. 25 cod. com. aceasta constituind un examen în fond al lor, nu e necesar cu ocazia vizei anuale, care constituie o cerință a legii de ordin formal.

De altfel, simplul fapt că operațiunile n'au fost trecute în registre zi cu zi, nu constituie o cauză de înlăturare a lor".

In soluționarea acestui caz, Societatea s'a servit de o Consultație a d-lui Prof. V. M. Ioachim, pe care o dăm mai jos :

CONSULTAȚIE

In Iunie 1944 se produce un incendiu la o societate anonimă, arzând fabrica și registrele.

Publicarea arderii registrelor în Monitorul Oficial se face mai târziu, obținându-se viza noilor registre în Februarie 1945.

Se pun următoarele întrebări :

— *Cum trebue redeschise noile registre și în special dacă se înregistrează toate operațiile de la data incendiului, deci dela data pierderii registrelor și în ce mod, respectiv pe ce dată: a înregistrării sau a efectuării operației.*

— *Cum se încheie Bilanțul pe 31 Decembrie 1944 ?*

— *Care ar fi consecințele dacă nu s'ar înregistra operațiunile pe trecut din punct de vedere al codului de Comerț și din punct de vedere fiscal ?*

— *Cum se va face viza registrelor ?*

Răspunsul este următorul :

In conformitate cu art. 23 cod. com. orice comerciant este dator ca în registrul Jurnal să înscrie pe fiecare zi ce are să ia și ce are să dea, operațiunile comerțului său, iar art. 876 și 877 cod. com. pedepsește în caz de faliment ca bancrută simplă pe cei ce nu au ținut registre în mod regulat, ori nu au făcut în mod exact inventarul anual sau dacă registrele și inventarele sunt incomplecte sau neregulat ținute.

Conf. art. 884 aceași pedeapsă, în caz de faliment — se aplică și administratorilor și directorilor soc. pe acțiuni.

Legea Contribuțiunilr directe (1 August 1943) prevede la art. 31 punctul 1 al. . . „Registrele de contabilitate și bilanț sunt admise la constatarea veniturilor întreprinderilor când sunt ținute cu respectarea condițiunilor de fond și formă prevăzute de codul comercial" iar la punctul 2 al 3 prevede : „Când registrele nu sunt regulat ținute sau în lipsa acestora, cifra de afaceri se va stabili prin evaluarea directă, avându-se în vedere elementele cuprinse în reg. comerciale, registre auxiliare și alte evidențe și acte, ale întreprinderii, constatările organelor fiscale, comparativ cu întreprinderi de aceiași categorie și importanță, calcule technice și orice alte elemente . . . „Art. 71 prevede ca sancțiune : „Când se va constata cu ocazia impu-

neri că registrele comerciale prezentate sunt ținute cu nerespectarea condițiunilor prevăzute de art. 31 se va aplica o majorare de 10% . . . . Dacă se va constata posterior impunerii, că neregularitatea registrelor a dat loc la sustrageri, dela impuneri, se va dresa proces verbal de contravenție potrivit art. 81, 82, 83 și 88".

Art. 45 legea timbrului din 1 Aprilie 1943 prevede o amendă până la o pătrime din impozitul comercial . . . „în caz de neposedarea registrelor obligatorii cum și în cazul când acelea nu sunt ținute la curent, *înscriind toate operațiile* în termen de 30 zile dela data efecturării lor".

In cadrul acestor dispoziții legale și ținând seama de normele unei contabilități regulat ținute și de practica contabilă, considerăm că din punct de vedere strict legal ar trebui reconstituite toate operațiunile așa cum au decurs de la încheierea ultimului Bilanț publicat în Monitorul Oficial până la încheerea Bilanțului pe 31 Decemb. 1944.

Aceasta bineînțeles numai dacă există piesele justificative pentru aceste operații ori există posibilitatea reconstituirii acestor piese.

In cazul când această posibilitate nu există, reconstituirea operațiunilor va începe dela data imediat următoare incendiului, întocmindu-se mai întâi un inventar cu situația de Activ și Pasiv după sinistru.

Aceste operații pot fi reconstituite, căci chiar fără a avea registrele legale s'au ținut desigur însemnări de operațiile făcute și în orice caz există piesele justificate, cari atât conform Codului Comercial cât și conform legii Contribuțiunilor Directe și legii timbrului trebue păstrate mai mulți ani.

Inregistrarea operațiunilor se poate face cu data când operațiunile au avut loc — după ce mai întâi s'a făcut în Reg. Jurnal următoarea vorbire introductivă :

„Pentru reconstituirea situației la . . . Iunie 1944 și înregistrarea operațiunilor efectuate dela data de . . . după incendiul care a avut loc în ziua de . . ., când au ars registrele, obținându-se viza actualului registru pe baza publicației din Monit. Ofic. Nr. . . ".

După această introducere se face cu data de Iunie 1944 înregistrarea inventarului cu conturile respective de Activ și Pasiv, apoi se trec zi cu zi — operațiunile, cari s'au succedat,

se întocmește inventarul pe 31 Decembrie 1944 și se încheie Bilanțul pe această dată.

Faptul că registrul Jurnal cel nou a fost vizat în Februarie 1945 și înregistrările se fac după data vizei pentru anul 1944 nu constituie o neregularitate, întru cât chiar dacă nu ar fi intervenit cazul de forță majoră — cerința art. 23 cod com. de a însemna operațiunile „pe fiecare z." nu trebue interpretată în sensul că înregistrarea trebue să se facă în fiecare zi când operațiunile s'au efectuat ci „zi cu zi" — jour par jour— cum spune codul de comerț francez și „zi după zi" cum spunea și la noi codul de comerț din Noembrie 1938 (art. 36).

In ce privește termenul, în care trebue trecute operațiile chiar pentru cazurile normale codul de comerț nu spune nimic.

Din art. 156 cod com. care prevede pentru adunările generale ordinare un termen maximum de 6 luni de la închiderea exercițiului, rezultă că legiuitorul a avut în vedere imposibilitatea în care se află întreprinderile pe acțiuni ca la 31 Decembrie sau chiar în primele luni să treacă toate operațiile privind anul expirat și a admis un termen mai lung, în care să se poată face lucrările de încheere — și abia după ce acestea sunt terminate și Bilanțul aprobat — societatea ar urma să-și înceapă înregistrarea pe anul următor.

Dedi dacă are singur registru Jurnal, înregistrează pe primele luni ale anului se face după ce s'au încheiat bilanțul și s'a vizat registru de încheiere, ceeace poate să aibă loc în Martie, Aprilie sau chiar Iunie, — cum se și întâmplă uneori.

In practică sunt numeroase cazuri, când deși registrele sunt vizate de încheierea în Martie sau Aprilie 1944, urmează apoi operații cu data de Ianuarie 1944.

Această situație este bine cunoscută instanțelor noastre judecătorești, după cum reiese din sentințele date în asemenea cazuri.

Reproducem considerentele din sentința civilă Nr. 70 din 22 Ianuarie 1942 Trib. Ilfov S. IV într'un asemenea caz când registrele s'au vizat de încheiere pentru 1930 în 6 Mai 1931, — data de la care s'a început trecerea operațiilor pe timpul dela 1 Ianuarie 1931.

„Intrucâtse constată că societatea apelantă și-a trecut în reg. Jurnal până la 1 Mai 1931 toate operațiile încheiate în

anul 1930, că prezentându-le spre vizare la Tribunal, acesta a vizat la data de 6 Mai 1931, însemnează că de la această dată și până la 26 Mai 1931, când s'a încheiat procesul verbal de contravenție, deci într'un interval de 20 zile, nu se poate trece toate operațiile încheiate *dela 1 Ianuarie 1931 până la 26 Mai 1931*, că deci ținând seama de considerațiunile de mai sus, faptul că s'a constatat că de la *26 Mai 1931 nu se trecuseră în jurnal de cât operațiile până la 2 Februarie 1931*, nu poate fi socotit ca o contravenție în sensul art. 75 din legea timbrului, așa că apelul urmează a fi admis și a se anula procesul verbel de contravenție".

Azi acest articol s'a modificat în sensul că legea prevede chiar un termen de înregistrare de 30 zile dela efectuarea operației (art. 45 legea timbrului din 1 Aprilie 1940).

Această dispoziție — neținând seama de realitățile vieței economice nu și-a găsit aplicarea, căci dacă ar fi să se aplice, — mai mult de jumătate din soc. anonime și dintre cele mai mari ar fi contraveniente.

Dacă pentru întreprinderi cari își continuă activitatea în mod normal înregistrările se fac cu întârziere — în special pentru primele luni — după încheierea anului din cauza bilanțului — cu atât mai mult această situație este explicabilă pentru o întreprindere, care dintr'un caz de forță majoră nu mai are registrele vechi și a trebuit să vizeze noi registre. Atât timp cât nu avea un registru vizat nu avea nici o posibilitate materială să înregistreze operațiile pe măsura efectuării lor.

Regularitatea registrelor nu se ia după data când s'a făcut înregistrarea, ci după sinceritatea operațiilor înregistrate în cnocordanță cu piesele justificative.

In ce privește viza registrelor, codul de comerț nu prevede alt termen de cât termenul de 6 luni după încheierea exercițiului la soc. anonime pentru ținerea adunării generale ordinare în care se prezinte bilanțul spre aprobare. Prin urmare înlăuntrul acestui termen se poate prezenta la viză iar Tribunalul nu are a se preocupa de regularitatea sau neregularitatea înregistrărilor.

In ce privește caracterul vizei, Curtea de Apel Buc. S. V. prin decizia Com. Nr. 209 din 31 Octombrie 1925 a stabilit următoarele :

„Tribunalul conform dispoziției art. 27 din cod. com. este ținut să pună pe registre. . . . la prezentarea lor la finele anului sub ultima operație înscrisă în registru, viza Trib, în redacțiunea arătată precis de acest text, *fără nici un control asupra regularității și ordinei operațiunilor din registre.*

„Dispune a se viza registru conform art. 27 cod com. fără nici un fel de mențiune, iar legea nouă din 1941, a prevăzut în mod clar că: „Registrele . . . vor fi prezentate tribunalului . . . la finele fiecărui an comercial și cel mult până la încheerea bilanțului spre încheiere și viză" (a se vedea și expunerea de motive la această lege).

In concluzie — se pot reconstitui operațiile de la data incendiului până la 31 Decembrie — zi cu zi dacă este posibil în orice caz în ordine cronologică cu mențiunea susarătată și se pot prezenta registrele la viză de închidere — după ce s'a făcut și Bilanțul.

Neînregistrarea operațiunilor pe trecut înseamnă nesatisfacerea dispozițiunilor art. 23 cod. comercial, a dispozițiunilor din legea contribuțiunilor directe și a dispozițiunilor din legea timbrului, — Statul fiind — între altele păgubit și prin filele de jurnal care ar fi economisite prin faptul că nu s'au înregistrat toate operațiunile.

Intr'o speță în care comerciantul avea registre timbrate, dar nu trecea operația în el, instanțele de judecată au menținut procesul verbal de contravenție, tocmai pe motivul de mai sus".

Prin deciziunea dată de Președintele Trib. Ilfov S. I-a Comercială s'a pus capăt discuțiuni, cari se făcea pe deoparte în jurul interpretării cuvintelor „zi cu zi", pe de altă parte în jurul caracterului ce-l are formalitatea vizei, — cari, după cum s'a arătat și cu alt prilej în coloanele acestei Reviste are numai semnificația unei *date certe*, iar nu a unei confirmări din partea Tribunalului a regularității registrelor.

ALEX. DUMITRESCU
Inspector Creditul Industrial

CITIȚI ȘI RĂSPÂNDIȚI
„REVISTA GENERALĂ DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE"

Calcularea prețurilor în industria petroliferă
și Legea pentru reglementarea regimului lor
Stabilirea impozitului direct (pe venit) ce se include în prețuri.

In Anexa B. a legi din 3 Mai 1945, întâlnim elementele prețului de vânzare loco producător, exclusiv taxele și impozitele care afectează produsele cu ocaziunea vânzării lor.

Aceste elemente sunt :

1. Materia primă.
2. Combustibilul.
3. Manopera.
4. Regia de fabricație.
5. Regia generală.
6. Beneficiul.
7. Amortizările.
8. Impozitul direct (pe venit).

Această succesiune de elemente va fi respectată întocmai la întocmirea calculelor, cu următoarele norme :

a) In preț nu se includ cheltuelile, care prin natura lor trebuie acoperite din beneficiu : bonificații, comisioane, subvenții, indemnizații speciale, tantieme, dividende, etc.

b) In preț se pot include :

1. Provizioanele plătite agenților, pe bază de state de salarii, precum și cele plătite reprezentanților comercianți cu firmă înscrisă pentru comerțul de reprezentanță și stabilite prin contracte cu dată certă, existente la data publicării în Monitorul Oficial a acestei legi.

2. Dobânzile și comisioanele legale bancare, efectiv plătite pentru împrumuturile făcute în vederea producțiunei, fără ca asupra acestora să se calculeze beneficiu.

3. Cotele de amortizare prevăzute de legislația fiscală, fără ca asupra lor să se calculeze bneficiul.

4. Impozitul direct pe venit) care se calculează astfel :

a) La prețul final (inclusiv impozitele) se aplică coeficientul de rentabilitate prezumată, stabilit de Ministerul Finanțelor pentru ramura industrială rsepectivă, determinându-se astfel valoarea venitului impozabil.

b). Din valoarea venitului impozabil se va determina apoi

valoarea impozitului comercial sau industrial, prin aplicarea cotei principale de impunere (fără cotele de impozit complimental).

c) Rezutlatul se va include în preț, fără să i se aplice cota de beneficiu.

5. Din preț se va scădea apoi valoarea materialelor recuperate care pot fi valorificate.

Conform art. 12 din lege, beneficiul pentru producătorii industriali,— în care intră bineînțele și societățile petrolifere,— este de maximum 8%.

Din cele mai sus expuse distingem următoarele categorii de elemente ce alcătuiesc prețul de vânzare al produselor :

A) *Elemente ce afectează producțiunea*, fixată de către legiuitor într'o ordine succesivă de strictă aplicare, asupra cărora se aplică beneficiul legal de maximum 8%. Aceste elemente sunt :

1. Materia primă.
2. Combustibilul.
3. Manopera.
4. Regia de fabricație.
5. Regia generală.

B). *Elemente care afectează producțiunea*, dar asupra cărora nu se aplică beneficiul legal sus menționat. Aceste elemente sunt :

1. Cotele de amortizare prevăzute de legislația fiscală.
2. Dobânzile și comisioanele legale bancare,, efectiv plătite pentru împrumuturile făcute în vederea producțiunei.

Asemenea elemente reprezintă în realitate cheltueli recuperabile sau investițiuni supuse amortismentului fiscal respectiv, cu excepția valorii materialelor recuperate, care se sad din preț, atunci când aceste materiale pot fi valorificate.

C) *Elemente care afectează vânzarea* (cifra de afaceri a întreprniderilor producătoare) sau venitul întreprinderilor. Aceste elemente sunt:

1. Impozitul industrial (pe venit).
2. Impozitul de cifra de afaceri.
3. Timbrul de factură.
4. Impozitul excepțtinoal de 12%.
5. Diverse: taxe de consumațiune, etc.

In principiu, prețul trebue să cuprindă toate sumele consumate de întreprindere, fie sub formă de investiţiuni, fie sub formă de sarcini legale (taxe și impozite suportate de către producători, fie sub formă de simple cheltueli de producțiune și chiar de vânzare (ca reclame, chirii, etc.) plus un beneficiu, ca rezultat logic și normal al activității întreprinzătorilor în cauză.

Cum în timpuri normale, — când viața se desfășoară fără sinuozitățile economice ale stărilor excepționale, — prețurile strâns legate de cerere și ofertă, ca și de libera concurență, nu ating plafoane de speculațiune, desigur că beneficiile întreprinzătorilor se stabilesc în mod liber și se stabilizează dela sine la procente omenești, prin însăși forța împrejurărilor de fapt, care nu le permite urcări masive dela o zi la alta.

Din contră, când starea normală își încetează pulsul și când în locul ei apar simptomele stărilor excepționale, este firesc, pentru păstrarea în parte a echilibrului; puterii de achiziție a monetei, ca Statul să dirijeze economia țării, impunând rezoluții adequate unor bune condițiuni de viață a cetățenilor săi.

O astfel de atitudine, cu aspectul de redresare o găsim în limitarea beneficiului și în modul de calculare a prețurilor aferente produselor ce parcurg circuitul consumațiunii interne.

Limitarea beneficiului, ca principiu diametral opus ideii de speculațiune, este echitabilă, dacă nu duce prin metode de calcul greșit, la rezultate deficitare în viața întreprinderilor.

Calcularea prețului este o sarcină foarte dificilă pentru întreprinzător, care trebue să păşească cu mult discernământ pe calea prevederii ce stă la baza bunului mers al organizației sale.

Aceeași prevedere, acelaș discernământ se cer și în cazul reglementării prețurilor de către Stat, în regimul economiei dirijate.

Deaceea, analizând în lumina obiectivității, modul de calculare a prețurilor stabilite de legiuitor, trebue să ne oprim puțin la felul în care legiuitorul a înțeles a se calcula impozitul direct ce afectează venitul întreprinderilor, impozit ce se include în preț, pentru recuperarea lui.

Legiuitorul, după cum am arătat mai sus, a statuat că impozitul direct se va calcula, prin aplicarea coeficientului de

rentabilitate prezumată, stabilit de Ministerul Finanțelor, pentru ramura industrială respectivă, asupra prețului final, — adică inclusiv impozitele, — determinându-se astfel venitul impozabil al întreprinderii, asupra căruia se va aplica cota principală de impunere la industrial, fără cota aferentă impozitului complimentar.

Din punctul de vedere al impunerii la industrial, distingem conform dispozițiunilor legii contribuțiunilor directe două metode de impunere :

a) Impunerea pe baza elementelor înscrise în registre regulat și sincer ținute, și

b) Impunerea pe baza cifrei de afaceri, extrasă din asemenea registre sau stabilită prin comparațiune cu întreprinderi similare, în cazul când registrele comerciale nu îndeplinesc condițiunile de formă și fond cerute, atât de codul comercial, cât și L. C. D., — cu lege de drept comun în materia contribuțiunilor directe.

Această impunere are caracter minimal (impunerea pe baza cifrei de afaceri).

Până la 1 Aprilie 1944, întreprinderile, — societăți pe acțiuni și cooperative, — care erau impuse pe baza cifrei de afaceri, nu suportau impozitul complimentar.

Dela 1 Aprilie 1944, modificându-se dispozițiunile art. 36 din L. C. D., și abrogându-se dispozițiunile art. 31 pct. 2 alin. 9 din aceeași lege, prin Decretul-Lege nr. 906, publicat în Monitorul Oficial nr. 95 din 23 Aprilie 1945, s'a stabilit că impozitul complimentar se așează și asupra societăților pe acțiuni și cooperative, în cazurile când veniturile lor impozabile sunt determinate după metoda cifrei de afaceri.

Din această modificare esențială a legii se vede în mod precis că impozitul pe venit a întreprinderilor, — societăți anonime și cooperative, — se compune, atât din cota principală, — recte elementară, — cât și din cea complimentară, chiar în cazul stabilirii impunerii prin metoda cifrei de afaceri, care a instaurat principiul aplicării coeficientului de rentabilitate, pentru determinarea venitului net impozabil la industrial sau comercial al unor astfel de întreprinderi.

Nu cunoaștem motivul pentru care legiuitorul economic a exceptat includerea impozitului complimentar în preț.

Și chiar ceva mai mult : în cazul impunerii prin metoda

registrelor comerciale, când veniturile impozabile (elementar și complimentar) sunt mai mari decât cele stabilite prin metoda minimală a cifrei de afaceri, impozitele directe reale nu mai pot fi recuperate din vânzări, căci nu este permisă includerea lor în prețuri ; așa că în acest caz beneficiul de maximum 8%, acordat de legiuitor, devine cu totul iluzoriu.

Să exemplificăm cele arătate mai sus, luând cazul unei întreprinderi care are următoarea situațiune, la un produs oarecare :

1. Materia primă . . . . . Lei 50.000
2. Combustibil . . . . . „ 10.000
3. Manopera . . . . . „ 20.000
4. Regia de fabricație . . . . „ 40.000
5. Regie generală . . . . . „ 30.000
6. Impozitul pe cifra de afaceri pentru punerea produsului în circulațiune este de 20%.
7. Amortizări . . . . . Lei 10.000
8. Impozit direct (pe venit) : coeficient de rentabilitate 8%.

Cum își va stabili această întreprindere prețul de vânzare ?

Respectând cu toată strictețea ordinea succesivă a elemenlor stabilițe de legiuitor, întreprinderea în cauză va proceda astfel :

I) Va aplica beneficiul legal de 8% asupra totalului celor cinci sume arătate mai sus (lei 150.000), ceeace face un beneficiu de lei 12.000, obținând astfel un total general de lei 162.000 (lei 150.000 + lei 12.000).

II) Va adăoga amortismentul de lei 10.000, obținând astfel un total general de lei 172.000.

III) Va adăoga impozitul direct, pe care-l va calcula astfel:

a) La suma de lei 172.000 va adăoga : impozitul pe cifra de afaceri de 20% (recte 25.60%), adică lei 44.032 (lei 172.000 ×25,60%), obținându-se un total de lei 216.032, asupra căruia va aplica timbrul de factură de 20‰, adică lei 4.340, ajungând astfel la un total de lei 220.372, supus impozitului excepțional de 12%, care în acest caz este de lei 26.448 și care, adăogat la suma de lei 220.372, alcătuiește prețul final de lei 246.820 conform legii.

b) La prețul final de lei 246.820 se aplică coeficientul de

rentabilitate de 8% și apoi asupra venitului impozabil se aplică pozitul direct prezumat de lei 6.118, care se include în preț.

Din cele mai sus arătate ajungem la următoarea situațiune în privința calculării prețului de vânzare:

Materia primă	Lei	50.000
Combustibil	„	10.000
Manoperă	„	20.000
Regia de fabricație	„	40.000
Regia generală	„	30.000
Beneficiul legal (8%)	„	12.000
Amortizări	„	10.000
Impozit pe venit	„	6.118
Total:	Lei	178.118

La acest preț unitar întreprinzătorul trebuie să includă impozitul pe cifra de afaceri cu cota de 25.60%, adică lei 45.598, pentru a stabili astfel prețul de vânzare (lei 223.716), la care va aplica timbrul de factură de 20‰ și impozitul excepțional de 12%.

Din aceste calcule se poate vedea că impozitul pe venit în realitate este mai mare decât suma de lei 6.118, pe care am inclus-o în prețul de vânzare.

In adevăr, prețul final de vânzare în cazul nostru, este de lei 255.576, alcătuit astfel:

Lei 178.118,—	totalul de mai sus.
„ 45.598,—	impozitul pe cifra de afaceri.
„ 4.476,—	timbru de factură.
„ 27.384,—	impozitul excepțional de 12%.
Lei 255.576	Total

Acest total reprezentând cifra de afaceri a întreprinderii, este grevat de coeficientul de rentabilitate de 8% în vederea determinări venitului net impozabil (lei 20.448) asupra căruia se aplică de fapt următoarele cote de impozit:

1. Elementar 32%	Lei	6.633
2. Fond social 2%	„	409
3. Statistic 0,50%	„	36
Total:	Lei	7.078

plus cota de impozit complimentar.

Din cele mai sus arătate se vede că în realitate impozitul pe venit este de lei 7.078 (fără complimentar), pe când în preț nu s'a inclus decât suma de lei 6.118, — deci totalul prețului (fără impozitele aferente vânzării) ar fi de lei 179.078 în loc de lei 178.118.

Raportând beneficiul legal de lei 12.000 la prețul de lei 167.078, — adică la diferența între lei 179.078 și lei 12.000, — ajunge în realitate la un maximum de beneficiu de 7,20%, în ipoteza că n'au avut impozit complimnetar, din cauza lipsei de rentabilitate.

Nu cunoaștem motivul care a determinat pe legiuitor ca în stabilirea impozitelor direct să se aplice numai cota principală a impunerii, care în această materie este cota elementară de 32%, fără cotele suplimentare ale fondului social (2%) și timbrului statistic (0.50%), precum și fără cota impozitului complimentar !

Este drept că la data calculării prețurilor, impozitul complimentar nu se poate stabili cu precizîune, el fiind în funcțiune de rentabilitate. Această condițiune crează situațiuni bizare câteodată ; deoarece se poate foarte bine întâmpla să nu existe rentabilitate prin raportarea venitului impozabil (rezultat exclusiv din vânzarea produselor) la capitalul și rezervele unei întreprinderi, după cum se poate iarăși întâmpla să existe această rentabilitate, în cazul când la venitul impozabil sus menționat s'ar adăoga și alte venituri ale întreprinderii ca de exemplu : comisioane, dobânzi, etc., — care și ele la rândul lor nu ar putea da o rentabilitate în mod izolat, adică fără participarea venitului produs exclusiv din vânzarea mărfurilor respective.

Această situațiune nu exclude însă menținerea impozitului complimentar, — sau a unei cote din acest impozit, — în preț, dat fiindcă el face parte integrantă din impozitul direct, conform normei generale a L. C. D.

Pentru stabilirea impozitului complimentar s'ar putea lua cota anului precedent sau s'ar putea face o revizuire trimestrială a prețurilor pe baza calculelor rezultate din registre, raportându-se veniturile trimestriale în curs la anul întreg ; pentru determinarea rentabilității în chestiune.

Situațiunea se agravează însă, atunci când întreprinderea respectivă este impusă pe baza elementelor în registre, nu pe

baza cifrei de afaceri ; — deoarece în acest caz impozitul direct poate fi mult mai mare, iar diferența între impozitul prezumat, — inclus de legiuitor în preț, — și cel real rămâne astfel irecuperabilă.

In privința prețului final asupra căruia se aplică coeficientul de rentabilitate prezumată, legiuitorul economic prevede prețul final inclusiv impozitele, fără să precizeze despre ce anume impozit este vorba.

Aceste impozite nu pot fi decât : taxele de consumație, impozitul pe cifra de afaceri, timbrul de factură, impozitul excepțional de 12%, adică impozite care afectează vânzarea.

Dintre aceste impozite, în vederea determinării venitului impozabil, trebuie să excludem de fapt impozitul excepțional de 12%, pe baza ordinului circular al Ministerului de Finanțe nr. 32.409 din 25 Aprilie 1941, care a precizat că acest impozit nu intră în compunerea cifrei de afaceri, în toate cazurile în care este datorat direct de cumpărător, deoarece vânzătorul în asemenea cazuri face numai operațiunea de reținere cu prilejul vânzării, adică îndeplinește funcțiunea de simplu mandatar al Statului, în contul căruia execută o obligațiune impusă expres de lege. Dealtfel, această dispoziție o întâlnim și în decizia Ministerului de Finanțe nr. 253.123, publicată în Monitorul Oficial nr. 115 din 24 Mai 1945, pe care o reproducem textual :

„In cifra de afaceri sunt cuprinse impozitele, taxele „și contribuțiunile de orice fel, datorate de întreprindere.

„Nu intră în compunerea cifrei de afaceri valoarea „serviciilor și mărfurilor consumate de întreprindere și „operațiunile făcute în calitate de mandatar al altuia".

O chestiune care interesează, socotim, întreprinderile petroliferă, ar fi discriminarea cifrei de afaceri pe categorii de venituri, ca elemente componente ale ei.

Regimul fiscal al impunerii prin metoda cifrei de afaceri, este schițat de dispozițiunile art. 4 (alin. a, b și c) din sus menționata deciziune ministerială.

Acest regim constă în descompunerea cifrei de afaceri a întreprinderilor cu caracter mixt și cu obiect multiplu în grupe de operațiuni, asupra cărora trebuie să se aplice în parte coeficientul de rentabilitate corespunzător categoriei din care

face parte. Cu alte cuvinte, o societate petroliferă, — care, pe lângă vânzarea produselor principale, mai execută operațiuni de vânzare de alte bunuri sau operațiuni de prestare de servicii, care fac parte din mai multe categorii ale căror rezultate se pot determina separat după registrele sale comerciale, — poate fi impusă pentru partea din cifra de afaceri corespunzătoare categoriei bunurilor respective, cu acel coeficient de rentabilitate care grevează acea categorie.

Cum parte din societățile petrolifere au diverse ateliere, în care confecționează sau repară pentru alții diferite articole, și cum veniturile respective se pot evidenția în registrele lor comerciale, însemnează că pentru stabilirea prețului de vânzare a produselor obținute, pot aplica pentru calcularea impozitului direct (pe venit), coeficientul de rentabilitate al categoriei în care se încadrează asemenea operațiuni.

Vom cita câteva exemple :

1. Ateliere de strungărie în lemn . .	art.	421 . .	9%
2. Ateliere de reparații și turnătorii de piese de fontă, de bronz, etc. . .	„	491 . .	12%
3. Ateliere de reparații metalice și mec.	„	492 . .	12%
4. Ateliere de lăcătușerie	„	493 . .	10%
5. Fabrica de Acid Sulfuric	„	152 . .	10%
6. Fabrică de Oxigen	„	168 . .	14%
7. Fabrică de Parafină	„	171 . .	9%
8. Fabrică de asfalt	„	187 . .	10%

Prin urmare, în accepțiunea strictă și juridică a cuvântului, la calcularea prețurilor aferente acestor produse, conform normei generale de impunere, se vor avea în vedere, pentru determinarea impozitului direct, coeficienții de rentabilitate respectivi, iar nu coeficientul unic de 8%, care grevează activitatea dominantă a întreprinderii exploatări de terenuri petrolifere cu Rafinării sau fără Rafinării încadrată la art. 558) ; și aceasta cu atât mai mult, cu cât, în cazul stabilirii prețurilor anterior efectuării impunerilor anuale la industrial, nu se poate cunoaște rezultatul definitiv al impunerii și nici modul de efectuare al ei; aplicarea coeficientului de rentabilitate pe categorii, aplicarea coeficientului unic, sau stabilirea venitului impozabil după metoda registrelor comerciale.

De fapt, legiuitorul economic prevede aplicarea coeficientului de rentabilitate prezumată, stabilit de Ministerul Finanțelor, pentru ramura industrială respectivă, ramură care bineînțeles nu se poate referi decât la natura produsului cuprins în categoria pentru care s'a fixat un astfel de coeficient.

Rezâmând expunerea de față, ajungem la următoarele norme de calculare a prețului de vânzare :

1. Beneficiul legal de maximum 8% se calculează asupra totalului următoarelor elemente în ordine succesivă : materia primă, combustibilul, manopera, regia de fabricație și regia generală.

2. La prețul astfel obținut se adaogă : amortismentele fiscale, impozitul industrial, dobânzile și comisioanele legale bancare efectiv plătite pentru sumele împrumutate în vederea producțiunii.

3. La acest din urmă preț se aplică impozitul care afectează vânzarea : cifra de afaceri, timbrul de factură și impozitul excepțional de 12%.

Legiuitorul prevede că se mai pot include în preț și provizioanele plătite agenților pe bază de state sau reprezentanților de comerț cu firmă înscrisă, pe bază de contracte cu dată certă, în vigoare la publicarea legii în Monitorul Oficial. Asupra acestor provizioane credem că se poate aplica beneficiul legal de 8%, deoarece legiuitorul a precizat elementele asupra cărora nu se poate aplica cota de beneficiu legal : impozitul direct, amortismentele fiscale, dobânzi și comisioane bancare.

Legiuitorul a limitat impozitul direct ce trebuie să se includă în preț, numai la cota elementară, ceeace constituie o eroare.

Coeficienții de rentabilitate se vor aplica pe categorii, după natura produselor obținute; ci nu cu cota aferentă activității dominante a întreprinderilor.

In concluziune prețul, după normele stabilite de către legiuitor, trebuie calculat astfel, luând exemplul nostru de mai sus :

Materia primă	Lei	50.000
Combustibil	„	10.000
Manopera	„	20.000
Regia de fabricație	„	40.000
Regia generală	„	30.000
Beneficiul legal	„	12.000
Amortisment	„	10.000
Total :	Lei	172.000
Impozit dir. 0,0339 × 172.00	„	5.830
Se adaogă :		
1. 25.60% cifra de afaceri	Lei	45.524
Total :	Lei	223.354
2. 20‰ timbru de factură	„	4.480
Total :	Lei	227.834
3. 12% impozit excepțional	„	27.348
Total preț de facturare	Lei	255.182

Din acest calcul se vede că se recuperează în întregime impozitul industrial elementar, precum urmează :

a) Venit impozabil : 8% + 227.834 = Lei 18.226.
b) Impozit industrial : 32% × 18.226 = Lei 5.830

Deasemenea se mai vede că impozitul industrial a fost stabilit, excluzându-se din cifra de afaceri (prețul final de lei 255.182) impozitul excepțional de 12% (lei 27.348), conform normelor de impunere arătate mai sus.

Coeficientul de 0,0339, arătat la impozitul direct, s'a stabilit astfel :

1. $\frac{8}{100}$ (coef. de rent.) × $\frac{32}{100}$ (cotă impozit) = 0.0256,
2. 0,0256 + $\frac{25,60}{100}$ (imp. cif. afacer.) = 0,0066.
3. 0,0256 + 0,0066 = 0,0322.
4. 0,0322 × 20‰ (timbru factură) = 0.000644.

5. 0,0322 + 0,0006 = 0,0328.
6. 0,0328 × 0,0328 = 0,0011.
7. 0,0328 + 0,0011 = 0,0339.

Cu alte cuvinte, am avea următoarea regulă stabilită și exprimată pe înțelesul tuturor :

1) Coeficientul de rentabilitate se înmulțește cu cota impozitului industrial.

2) Rezultatul se înmulțește cu impozitul pe cifra de afaceri.

3. Se adună ambele rezultate.

4. La acest rezultat se calculează timbrul de factură.

5. Se adaogă acest timbru de factură.

6. Rezultatul obținut (în speță 1,0328) se înmulțește cu el însuși.

7. Se adaogă apoi acest rezultat, (0,0011) la suma inițială 0,0328, aflându-se astfel coeficientul în cauză.

Se constată că din aceste calcule am exclus impozitul excepțional de 12%.

Luându-se alt exemplu, în care suma de lei 254.000 ar reprezenta totalul cheltuielilor inclusiv beneficiul legal, — corespunzătoare în primul exemplu totalului de 172.000 lei, — în care coeficientul de rentabilitate ar fi de 10% și impozitul pe cifra de afaceri de 6,50%, ajungem la următorul rezultat, aplicând regula de mai sus :

1. 10 % × 32% = 0,0320
2. 0,0320 × 6,50% = 0,0021
3. 0,0320 + 0,0021 = 0,0341
4. 0.0341 × 20‰ = 0,0007
5. 0,0341 + 0,0007 = 0,0348
6. 0,0348 × 0,0348 = 0,0012
7. 0,0348 + 0,00012 = 0,0360

Vom avea deci :

Total	Lei 254.000
Impozit direct 0.0360	„ 9.144
Total :	Lei 263.144

Impozit cifr. afaceri 6,50% . .	„	17.104
Total :	Lei	280.248
Timbru de factură 20‰ . . .	„	5.610
Toatl :	Lei	285.858
Impoz. excepțional 12% . . .	„	34.308
Total preț de facturare . . .	Lei	320.166

Verificare :

Coef. rent. 10%×285.858= Lei 28.586 venit impozabil

32% cotă impoz. elem.×28.586= „ 9.144 impozit

Studiul nostru se limitează numai la impozitul direct, deoarece acest impozit constituie un element a cărui modalitate de stabilire prezintă oarecare dificultăți.

NAE POPESCU
Steaua Română

Pentru orice cumpărături de librărie adresați-vă

INTREPRINDERII

ALEXANDRU I. BOTEZ

EXPERT CONTABIL
Secretar General al Sfatului Negustoresc
Fost Consilier al Camerei de Comerț și Industrie
din București
Fost Vice-președinte al Corpului Contabililor

Proprietarul „Intreprinderilor de Librărie, Editură și Papetărie"

ALEXANDRU I. BOTEZ

Strada G. G. ASSAN No. 3 (fost Bursei)
— TELEFON: 4.04.92 —

RECENZII

Dr. Mărculescu : „Contabilitatea Cooperativelor 1945 pag. 701.

„*Institutul Național al Cooperației*" în rodnica activitate ce o desfășoară pentru propășirea cooperației în România, — dă o atențiune deosebită publicațiunilor, cari pot fi folositoare mișcării cooperatiste, sprijinind efectiv tipărirea unor asemenea lucrări.

Avem în fața noastră două voluminoase lucrări editate de Institutul Național al Cooperației tratând probleme de o deosebită importanță pentru cooperație ș. a.

„*Technica operațiunilor de cereale*", — valoroasa lucrare a profesorului *I. Tatos*, un profund cunoscător al acestei ramuri comerciale, — despre care ne vom ocupa în numărul viitor și

„*Contabilitatea Cooperativelor*", curs predat la Școala Superioară de Cooperație de *prof. I. Mărculescu*, Director al Liceului Comercial Regele Mihai, — de care ne ocupăm în numărul de față.

Intr'un volum de 702 pagini, autorul tratează până la epuizare — întreaga materie a Contabilității Cooperativelor, din care nu lipsește nimic ce ar putea interesa pe un Conducător de cooperativă, ori pe un Contabil.

Incepând cu o privire generală asupra „Intreprinderii" și asupra locului ce-l ocupă întreprinderea cooperativă în sistemul economic, d-sa trece la partea propriu zisă a lucrării — la contabilitate —, care de fapt nu e numai contabilitate ci și un breviar al cunoștințelor comerciale și financiare în legătură cu operațiunile, ce dau naștere la fapte contabile.

Deși lucrarea d-lui Mărculescu are un caracter mai mult practic, cuprinzând aplicațiuni la toate felurile de cooperative, totuși autorul a ținut să facă în primul Capitol din partea II o expunere doctrinară a teoriilor contabile, așa cum sunt formulate azi atât de acei cari pleacă dela noțiunea generală de „*Patrimoniu*" cât și de acei, cari pleacă dela noțiunea de „*Intreprindere*".

Se pare că autorul înclină pentru prima teorie ,reproducând idei ale Prof. Iacobescu în ce privește Patrimoniul economic (Activul) și Patrimoniul juridic (Pasivul).

Noi credem că mult mai clară ar fi prezentarea noțiunei de „Patrimoniu" (sub cele două aspecte — materialitata Patrimoniului (averea) și provenienta acestor materialități (fonduri), — punct de vedere pe care și autorul îl adoptă, atunci când este vorba de gruparea conturilor, considerând însă și d-sa ca marea majoritate a autorilor că *Activul* este sinonim cu *Averea* și *Pasivul* sinonim cu *Fondurile*, respectiv *Capitalul*.

Uneori însă nu ține seamă de această precizare. Astfel la pag. 96 vorbește de „*Capital fix*" și „*Capital circulant*" pentru conturile de Avere iar la pagina 574 scrie: „Bilanțul se compune din două părți: Activ și Pasiv. „*Diferența între Activ și Pasiv o formează Capitalul Plus sau minus rezultatele*".

Aceasta este o reminiscență a formulei vechi A. — P. = C, care nu poate coexista cu formula modernă A. = P.

Deși autorul pleacă dela teoria juridico-economică a prof. Iacobescu, totuși d-sa, ținând seamă de unele critici, cari s'au adus aplicațiunii acestei teorii, nu adoptă cunoscuta grupare a conturilor în: Conturi de valori, Persoane, Rezultate (goluri de activ) ci vorbește de *Bunuri mobile și imobile* și *drepturi de creanță* — (în care ar intra Conturile de persoane). Cambiile, deși constitue un drept de creanță, sunt puse de autor în grupa Bunurilor mobile.

O grupare separată o formează conturile de „*Cheltueli și Pierderi*", cari — spune autorul, indirect micșorează câștigul cooperatviei, — deși după noi, Cheltuelile nu pot fi puse alături de Pierderi, — cele din urmă reprezentând goluri de Avere — nu de Activ — pe când cheltuelile au în schimbul lor o contravaloare.

Ocupându-se de funcțiunea Conturilor de activ, autorul dă la fiecare regulele de debitare și creditare, folosind expresiunea: „*intrări* și *eșiri* de *Activ*", — pe care azi unii autori o înlocuesc cu expresiunea mai potrivită „*sporuri sau diminuări de Activ*".

Facem în legătură cu aceste reguli unele observații. Așa la pag. 221 autorul spune: „Contul *Mărfuri*... trebue să arate *Cantitatea* mărfurilor și valoarea lor în soldul debitor".

Dar cantitativ Contul Mărfuri — cu o varietate nesfârșită de articole — este imposibil să se țină, — ceeace recunoaște și autorul.

Subdiviziunile contului Mărfuri pot să ne arate prin sold și cantitatea, nu însă Contul Mărfuri. La pag. 276 vorbind despre Contul „*Imobil și Mobilier*" arată că se debitează și cu cheltuelile de transport și *reparații*"... și se creditează cu ieșirea lor din Activ prin vânzare, amortizare sau uzare".

In ce privește debitarea, cheltuelile de reparații nu pot fi puse alături cu cheltuelile de transport, — căci după cum spune și autorul mai departe „reparațiile nu măresc valoarea bunului" (pag. 290).

La pag. 291 autorul socotește *amortizarea* materialului rulant printre „*Cheltuelile de întreținere*".

Noi credem că sunt două cheltueli distincte, pentru cari trebue Conturi separate.

Autorul însă — în toate exemplele ce le dă — nu trece amortizările la un post distinct de cheltueli ci debitează direct Profit și Pierdere, aceasta probabil și din cauză că d. Prof. I. Mărculescu — depărtându-se de Prof. Iacobescu — adoptă punctul de vedere al prof. Evian, care se ridică contra denumirii de „*Fond de amortizare*", ceeace l-a îndemnat și pe autor să folosească pentru contul din Pasiv denumirea de „*Amortizări*". Noi pentru contul din Pasiv recomandăm expresia „*Amortizări acumulate*", dacă nu voim să întrebuințăm expresia „Fond de amortizare"

In ce privește Pasivul, d-sa adoptă gruparea obișnuită de „*Fonduri proprii*" printre cari greșit trece autorul și „*Fondul de Pensii*" format din contribuția salariaților —, și „*Fonduri străine*" la care adaogă

„*Grupa Conturilor rectificative*" despărțindu-se în această privință de fostul său profesor, care continuă a considera Fondurile de amortizare drept Fonduri proprii.

D. Mărculescu introduce asemenea în Pasiv Conturile de „*Beneficii brute și Venituri*", — fără a ne arăta cum se încadrează acestea în grupa mare a Conturilor de Fonduri.

In ce privește „*Conturile de Ordine și Conturile de Evidență*", autorul rămâne la expresiunile folosite de fostul său profesor și anume în unele locuri Conturi de ordine și Conturi de Evidență în altele Conturi de ordine *sau* de Evidență, — deși cuvinetele „și" ori „sau" nu înseamnă același lucru.

Totuși, d-sa face o concesie celor ce vor să separe aceste două categorii de Conturi, făcând înlăuntrul lor două subdiviziuni una privind bunuri primite în garanție, păstrare etc., alta privind bunuri date în garnație, păstrare etc.

De aci până a recunoaște că sunt conturi deosebite nu este decât un pas, pe care suntem siguri că autorul îl va face în lucrările viitoare, d-sa dând dovadă prin lucrarea ce o recenzăm că nu înțelege a rămâne la concepții depășite de progresele științei și tehnicei contabile.

Ca încheiere, ne oprim puțin asupra „*Contabilității în cooperativele forestiere*", pentrucă aci se pune o problemă care credem că trebue soluționată de acord cu silvicultorii.

D. Mărculescu vorbind despre contul „*Păduri*" arată că se debitează atât cu valoarea pădurilor proprietate cât și cu valoarea pădurilor luate în exploatare și se creditează cu valoarea parchetelor date în exploatare sau cu amortizarea dacă nu se exploatează, pentrucă spune d-sa, fie că se exploatează, fie că nu se exploatează, pădurea își pierde din valoare.

Această chestiune, credem, că trebue reexaminată în lumina caracteristicei exploatărilor forestiere.

Mai întâi, o pădure proprietate nu are aceiași situație juridică și economică ca o pădure în exploatare, deci nu pot fi trecute la același cont.

La o pădure în exploatare, se cumpără nu pădurea inclusiv terenul, ci arboretele și de obicei se plătește pe măsura exploatării.

D. Tăcutu, care a lucrat mult timp în exploatări forestiere, în monografia ce a publicat-o, deschide numai conturi de evidență pentru luarea în exploatare, folosind, de altfel și d-sa o denumire neadequată ș. a. „Contracte de arendare".

In ce privește creditarea contului „Păduri" cu parchetele date în exploatare, pe motiv că prin aceasta scade valoarea pădurii, nu corespunde, credem noi, tehnicei exploatării forestiere, căci codul silvic nu permite tăierea unei păduri decât în astfel de condițiuni ca pădurea să se poată reface. Dacă într'o parte se taie, în altă parte crește arboretele.

De aceia, „*Normele și instrucțiunile de urmat în contabilitatea*

CAPS" publicată în 1930 nu vedem operându-se cu „*Domeniu forestier*" când se taie parchetele, ci se creditează un cont : „*Renta pădurii*".

Asemenea în Instrucțiunile Fondului bisericesc pentru contabilitatea Exploatărilor forestiere întocmite de colegul nostru, C. Dănilă, publicate în 1945 nu se creditează Contul „Poduri" cu materialul lemnos în picioare, respectiv a parchetului în exploatare, ci un cont „*Renta Pădurii și a Proprietăților Fondului bisericesc*".

In lucraea noastră apărută recent *Contablitatea aplicată la industrie* formând vol. II din „*Tratatul de Contabilitate*" se poate vedea un Plan de Conturi într'o exploatare forestieră — în acord cu cele de mai sus.

Se poate ca la Cooperativele forestiere să se practice înregistrările, și chiar amortizări la Păduri — așa cum ne arată autorul. In acest caz organele contabile ar trebui să se pună în contact cu alte Exploatări de acest gen — de Stat sau particulare — spre a vedea dacă trebuie sau nu revizuite înregistrările.

Aceste câteva observațiuni nu micșorează întru nimic valoarea lucrării d-lui prof. Mărculescu, care a prezentat cu multă claritate și metodic tehnica Contabilității în societățile cooperative sub aspectele ei cele mai variate, — așa se și explică de ce numai după câteva luni dela apariție se simte nevoia nuei a doua ediții, — în care poate vor fi avute în vedere și unele din sugestiile noastre expuse aci.

Dr. V. M. Ioachim

DR. N. BADEA-BUZĂU. Normarea Contabilității și a calculației costurilor, Caetele Alaci, Nr. 18, extras din Revista Alaci Nr. 1-3 și 4-6/1944 pag. 30.

Autorul amintește străduințele colegilor din Statele Unite ale Americei de Nord, cari cei dintâi au folosit experiența căpătată în timpul războiului mondial și au discutat pe larg calculația valorii de cost.

In Germania s'a simțit mai ales după stabilzarea monetară din 1924, necesitatea organizării contabilității comerciale și industriale.

In 1927 Prof. Schmalenbach dela Universitatea din Köln a publicat o importantă lucrare „Der Kontenrahmen" după care la 11 Noembrie 1937 Ministerul Economiei Reichului a dat o circulară în care a fixat un cadru general de conturi.

Colegiul nostru, D-l dr. Badea, comentează acest cadru de conturi, împărțit în zece clase de conturi, după sistemul zecimal, cu aplicație la industrii manufacturiere.

D-sa arată legătura ce s'a stabilit între contabilitatea exploatării și contabilitatea comercială sau financiară, care înainte erau cu totul separate, așezând astfel calculele și evidențele contabilității exploatării pe bază științifică și dându-le preciziune și valoare practică.

In ce privește calculația costurilor relevă principiile de calculația costurilor" fixate de Comitetul special pentru economia întreprin-

derilor de le lângă Ministerul Economiei Reichului și aduse de acesta, la 16 Ianuarie 1939, la cunoștința Camerii Economiei din Berlin și organizațiilor profesionale centrale ale Industriei, Comerțului și Meseriașilor (pag. 13) și dă exemple practice.

Este interesant de făcut legătura între aceste principii și acelea fixate de Comisariatul General al Prețurilor din România prin Decret Lege Nr. 349 publicat în Mon. It. Oficial Nr. 101 din 3 Mai 1945 pentru calcsulul prețurilor.

Dr. P. Drăgănescu-Brateș

LUCREȚIU PĂTRĂȘCANU Un veac de frământări sociale 1821-1907. Edit. Cartea Rusă 1945, Pag. 295.

După cele-două lucruri: „Problemele de bază ale României" și „Sub trei dictaturi', d. Lucrețiu Pătrășcanu, actualul Ministru de Justiție, publică o nouă lucrare: „Un veac de frământări sociale".

Punctul de plecare al acestei lucrări este că **„între obiectivele nebuloase și teoretic încă neformulate ale revoluției din 1821 și între acelea ale muncitorimii și țărănimii din 1907, vom găsi multe părți și elemente „comune".** (Prefața pag. 7.).

Aceste puncte comune sunt, după autor, aproape și exclusiv de ordin **economic, social** și **politic**, sau, dacă le reducem la un singur factor de **ordin material.**

Factori de alt ordin, etic, național, au fost, după autor, cu totul secundari și numai pretexte.

În 1907, spune d. Pătrășcanu, țărănimea s'a răsculat pentrucă voia : pământ, libertate drepturi politice, — ceace constituia — sub o formă puțin schimbată și deziderateie revoluției dela 1848, inițiată de burghezia în formație și într'o măsură mai redusă și mai confuză acesta a fost și substratul revoluției pandurilor lui Tudor Vladimirescu în care atât țărănimea cât și micii boieri și negustători își făureau nădejdea pentru a scăpa de sub apăsarea celor câteva familii de mari proprietari și dregători, cari formau pătura conducătoare a țării.

Revoluția din 1821 este primul semnal al frământărilor burghezo-democratice din România, care se continuă prin revoluția din 1848 și culminează în revoluția din 1907.

„Toate revendicările din aceste mișcări erau de esență burghezo-democratic, nu de esență socialistă,, spune autorul în Concluziile sale **(pag. 277).**

Această constatare este desigur foarte justă cu adăugirea însă că — mișcarea socialistă a contribuit într'o largă măsură la pregătirea atmosferei și opiniei publice în vederea reformelor sociale, cari au urmat după aceste revoluții.

Lupta pentru **„cele trei opturi', pentru proteguirea muncii minorilor și femeilor, pentru chemarea la viață a tuturor cetățenilor,** etc. au format în primul rând puncte din preocupările socialiștilor și apoi

au fost înscrise în programele partidelor burghezo-democratice, datorită cel puțin la noi în mare parte — trecerii unei părți din conducătorii socialiști în partidele de guvernământ.

Scriind această lucrare, autorul întrevede acum mișcarea, care să ducă la triumful integral al ideilor socialiste prin înlocuirea actualului sistem economic și politic printr'o ordine socialistă — comunistă.

Pentru susținerea ideilor călăuzitoare din această lucrare, autorul citează și interpretează o serie de fapte, de acte și documente, cari, după d-sa, confirmă aceste idei.

Astfel, din prima proclamație a lui Tudor Vladimirescu ca și din celelalte acte, reiese, spune autorul, „Comunitatea de interese a întregului popor împotriva marei boierimi", deci mișcarea nu a avut un caracter naționalist „așa cum au susținut istoricii de până acum a revoluției oltene" (pag. 84). Totuși mai jos autorul reamintește că „în măsura în care un element național a existat în mișcarea din 1821, el nu a fost antigrecesc, ci anti-turcesc. Cu toate aparențele contrarii, revoluția olteană a trebuit să fie primul pas hotărâtor de emancipare față de suveranitatea Patriei". (pag. 85). In această luptă putem considera desigur că și ideia națională a jucat un rol destul de important, după cum în revoluția de la 1848 ideile din Apus de libertate și de viață națională au putut fi impulsiuni destul de puternice pentru începerea mișcării.

De aceea credem că din acest punct de vedere — istoricii cari nu fac parte din școala materialistă — nu vor subscri la punctu la vedere al autorului că numai factori de ordin economic și social stau la baza frământărilor din lăuntrul unui popor sau dintre popoare, — chestiune, asupra căreia discuțiunile au fost și vor fi încă atât de vii.

N. VICU

ALEXANDRU A. GEORGESCU
AGENT OFICIAL
La Bursa de Efecte, Acțiuni și Schimb din București
X PERT CONTABIL
Birou: Str. Ion Ghica Nr. 2. — Telefon 5.28.66
(Vis-à-vis de Corpul Experților Contabili)
Domiciliu: Str. Vasile Lascăr Nr. 33. — Telefon 2.42.85
Execută orice ordine de cumpărări și vânzări de acțiuni și efecte publice

CRONICA REVISTELOR

OBSERVATORUL SOCIAL-ECONOMIC. Cluj, Ianuarie—Iunie 1945. Revistă fondată din inițiativa Prof. G. Moroianu, decedat în Februarie anul acesta. Primele pagini sunt consacrate menirei neobositului profesor și luptător naționalist.

Numărul cuprinde în cele 266 pag. un bogat material din care relevăm ca studii cu caracter contabil: **Bugetarea în Contabilitate** de **Prof. I. Gârbacea** cu conturile de executarea bugetului și de încheiere ale Municipalității Sibiu.

D-l **Prof. D. Hașgan** publică un studiu: **„Statistica întreprinderei economice și Bilanțul,** formând un prim capitol dintr'o lucrare mai mare, care așteaptă vremuri mai bune spre a fi tipărite.

Revista cuprinde și alte studii interesante cu caracter juridic, economic și social care dovedesc a continua preocuparea științifică a mănunchiului de profesori universitari strânși în jurul acestei valoroase publicații.

— **ANALELE STATISTICE ȘI ECONOMICE.** Nr. 1—3 cu Prof. V. V. Bădulescu tratează problema de actualitate: „Autarkie sau colaborare internațională" ajungând, cum este și firesc, la concluzia că autarkia nu poate fi o soluție pentru propășirea economică, ideia „Statului închis" neputându-se realiza nici chiar pe teritorii întinse ca U.S.A.

Prof. V. SLAVESCU continuă cu descifrarea vechilor acte și documente, cari pot interesa viața noastră economică, ocupându-se în acest număr de Economistul Enric Winterhalder, fost asociat al lui C. A. Rosetti în comerțul de librărie, fost Director al Casseĭ de Depozite și Consemnații în 1866, care a organizat în 1862 un „Curs public gratuit de Contabilitate" în cadrul Școlii practice de Comerț și Contabilitate ce o înființase la 11 Mai 1862. **D-l Petre Ercuța** se ocupa de concepția lui Rieger despre Știința Intreprinderilor și în special despre teoria sa asupra Bilanțului, care numai la lichidarea întreprinderii poate arăta adevărata situație atât din punct de vedere al Averii cât și din punct de vedere al rezultatelor.

— **INDEPENDENȚA ECONOMICA,** Ianuarie—Iunie 1945, **Prof. G. Mladenatz** tratează o problemă de mare actualitate: „Cooperația și socialismul" — arătând cum a evoluat atitudinea mișcării socialiste față de cooperație, până la rezoluția adoptată de ultimele congrese cari socotesc că, „în interesul clasei muncitoare în lupta împotriva capitalismului, e necesar ca relațiunile dintre organizațiile politice, sindicale și cooperative să devină din ce în ce mai strânse, fără ca prin aceasta autonomia lor să fie atinsă".

Prof. ȘTEFAN I. DUMITRESCU are un interesant Studiu despre „Noțiunea de valoare în știința economică.

— **REVISTA DE DREPT COMERCIAL ȘI STUDII ECONOMICE** de sub direcția d-lui Prof. G. Tașcă și d. A. Chemale, publică studii de drept semnate de d-nii I. L. Georgescu, Marcu Barasch și Mircea Mateescu precum și interesante jurisprudențe.

— **BULETINUL CONTABILILOR.** Ianuarie—Iunie 1945, d-l D. Pavlov publică un interesant articol intitulat: **„Spre un nou sistem de contabilizare"** preconizând odată cu trecerea operației de debitare și creditare în jurnal și conturi să se înscrie și soldul în coloane speciale cuprinzând și soldul rezultat în urma operațiilor la fiecare cont în parte.

D-l I. D. MURGAN se ocupă de Organizarea Contabilă și administrativă în întreprinderile de construcții, — subiect, care a fost tratat și în coloanele acestei Reviste de d-l dr. D. Borcea (Nr. 1—6). Mai semnează articole d-nii A. Lepădatu și Pavel Leonte.

Buletinul cuprinde știri și informații în legătură cu activitatea Corpului precum și rezultatul examenului de Expert contabil.

Vim

„ROCEGO"
ROMULUS C. GONTA
Reprezentanțe — Agentură — Comision
Of. reg. com. Nr. 31/942
IMPORT - EXPORT
București, Pasagiul Român Nr. 15; cont C. E. C. 5489; cont Banca Chrisoveloni, Banca Urbană, Banca Centrală pentru Industrie și Comerț, Banca Timișoarei —Telefon 3.14.75.
Import de: Blănuri fine, pânzeturi, ștofe, manufactură, galanterie încălțăminte, marochinărie, mașini accesorii și materiale pentru industria geofie.
Export de: Animale și produse animale, produse agricole.
Preia diferite reprezentanțe din țară și străinătate.

CITIȚI ȘI RĂSPÂNDIȚI «REVISTA GENERALĂ DE COMERȚ ȘI CONTABILITATE», ORGAN CARE VĂ APĂRĂ INTERESELE ȘI STĂRUIȚI PENTRU PLATA ABONAMENTULUI.

Repertoriul general al materiei publicate în anul al XXXIV-lea (1945)

1—2—3 IAN.—FEBR.—MARTIE

	Pag.
Comitetul : 1945 — — — — — — — — —	1
Dr. P. Drăgănescu-Brateș : Circuite Contabile — — — —	3
Dr. V. M. Ioachim : Calcularea și recalcularea prețurilor la produse fabricate — — — — — — —	6
Dr. Ing. Marius Al. Luca : Funcționarea conturilor de Evidență în ciclu mixt — — — — — — — —	11
Lucia Sp. Iacobescu : Cooperativele Școlilor rurale — —	23
Const. Igrișan : Reglementarea înreg. operațiunilor în Contabilitatea în partida dublă — — — — — —	29
Colegiale — — — — — — — — — —	32
Recenzi — — — — — — — — — — —	33

4—5—6 APRILIE—MAI—IUNIE

Dr. Drăgănescu-Brateș : Inregistrarea pagubelor de război —	45
Dr. D. Borcea : Circuite Contabile în Contabilitatea industrială a întreprinderilor de Construcții — — — — —	50
Dr. N. Badea Buzău : Organizarea Contabilității Intreprinderii industriale — — — — — — — — —	66
Dr. Marcel Kendler : Legile economice și problemele Calculației prețurilor — — — — — — — — —	74
Examenul de Expert Contabil — — — — — —	81
Lămuriri Contabile, juridice, Comerciale și fiscale — — —	86
Recenzii— — — — — — — — — — —	87
De la Secțiuni-Colegiale — — — — — — — —	95
Adunarea g-lă a Corpului Absolv. Sc. com. Sup. — — —	96

7—8—9 IULIE—AUGUST—SEPTEMBRIE

Dr. V. M. Ioachim : Reglementarea întocmirii și publicării Bilanțului și Contului Profit & Perdere în Bulgaria — —	101
Dr. D. Borcea : Circuite Contabile în Contabilitatea industrială a întrep. de Construcții — — — — — —	109
N. Popescu : Regimul fiscal al reevaluărilor și industria petrolului	123
Const. Igrișan : Organizarea Economatelor de aprovizionare —	140
C. Onicex : Contabilitatea mecanizată — — — — —	145
Lămuriri contabile, juridice, comerciale și fiscale — —	154
Recenzii — — — — — — — — — —	155
De la Secțiuni-Colegiale — — — — — —	156

10—11—12 OCTOMBRIE—NOEMBRIE—DECEMBRIE

Comitetul : Către abonați — — — — — — — — 157
Dr. Drăgănescu-Brateș : Sft. Niculaie — — — — — — — 158
Dr. V. M. Joachim : Modificareal eg i Corpului Contabililor experți și aut. — — — — — — — — — — — — 160
Dr. Badea Buzău : Calculul și înregistrarea amortizărilor — — 170
Alex. Dumitrescu : Reconstruirea registrelor pierdute — — — 180
N. Popescu : Calcularea prețurilor în industria petroliferă — — 196
Recenzii. — — — — — — — — — — — — — — — 199
Cronica Revistelor — — — — — — — — — — — — — 205
Repertoriul materiei publicată în cursul anului. — — — — — 207

Cu prilejul Sfintelor Sărbători și Noul an care vine,
„Revista Generală de Comerț și Contabilitate",
urează abonaților și colaboratorilor săi,
sănătate, prosperitate și mulți ani în pace.

MAȘINA ACEASTA URIAȘĂ...

...*pentru* ca Doamna să calce o batistă...

Poate că vi se pare puțin exagerat. Totuși este perfect adevărat. Pentru a vă călca îngerie lesne și economic, au lucrat zeci de mari inventatori și au fost investite milioane.

Să nu ai la îndemână un FIER DE CĂLCAT ELECTRIC, însemnează că nu te folosești de realizările tehnice moderne.

Nr. 4 – S 1967

FIERUL DE CĂLCAT *electric*

NU TREBUIE SĂ LIPSEASCĂ DIN NICI O CASĂ

Adresa :

ABONAMENTUL ANUAL **5000** LEI PENTRU INSTITUȚIUNI
ABONAMENTUL ANUAL PENTRU MEMBRII CORPULUI CONTABILILOR ȘI BĂNCI POPULARE LEI 1200

EXECUȚIA :
Atelierele de Arte Grafice
„INDEPENDENȚA"
Secția de editură
Registrul Comerț Nr. 689|932
București, Str. Academiei, 17
1945